



**UNIVERSIDAD
DE GRANADA**

**LA CONEXIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL. Las actuaciones de la
Administración tributaria ante el delito contra la Hacienda
Pública.**

TESIS DOCTORAL

Elaborada y presentada por José Luis Martí Angulo.

Dirección

Dr. D. Juan López Martínez.

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad
de Granada.

Dr. D. Antonio Damas Serrano. Profesor Colaborador del
Departamento de Derecho Financiero y Tributario de la
Universidad de Granada.

Granada, octubre del año 2.017.

Editor: Universidad de Granada. Tesis Doctorales
Autor: José Luis Martí Angulo
ISBN: 978-84-9163-806-3
URI: <http://hdl.handle.net/10481/50090>

OBJETO DE ESTUDIO.-	1
DELIMITACIÓN Y PLAN DE EXPOSICIÓN.-	1
JUSTIFICACIÓN.-	3

PRIMERA PARTE.	17
LA EVOLUCIÓN NORMATIVA DE LA CONEXIÓN ENTRE PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL POR DELITO FISCAL, ENTRE EL CÓDIGO PENAL DE 1822 Y LA LEY 230/1963, DE 28 DE DICIEMBRE, DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA.	17

I.- Introducción.....	17
II.- Breves orígenes de la Hacienda Pública en España.....	18
III.- El Código Penal de 1822 y la Ley de 3 de mayo de 1830.....	19
IV.- El Real Decreto de 1852 sobre la Jurisdicción de Hacienda.....	28
V.- El Código Penal de 1870. La Ley de contrabando y defraudación de 1904.	39
V.I.- El procedimiento por Fraude Fiscal: impuestos directos e indirectos.	42
V.II.- El Fraude Fiscal en materia de contrabando y defraudación.....	55
VI.- El Código Penal de (1928-1973) y las Leyes tributarias especiales.	59
VI.I.- El Fraude tributario a través de la Ley Penal (1928 - 1973)	60
VI.II.- La Inspección de Tributos.....	63
VI.III.- La Leyes Especiales sobre Fraude Tributario.	72
VI.III.I- La Ley de Contrabando y Defraudación	73
VI.III.II.- Delitos Monetarios.....	78
VI.III.III.- Derechos Reales y Transmisión de bienes.....	79
VII.- El cambio de relación entre Administración tributaria y contribuyente.....	81
VII.I.- El cambio en el sistema de tributación.....	82
VII.II.- La evolución de las competencias de comprobación y liquidación.....	91
VII.III.- La actividad sancionadora tributaria.....	105
VIII.- Génesis de la actual criminalización de la infracciones tributarias.	110
VIII.I.- Referencia al concepto de infracción tributaria y delito tributario.....	112
VIII.II.- La criminalización de las infracciones tributarias.....	118
VIII.III.- Propuestas para la criminalización de las infracciones tributarias.	124
IX.- La conexión con el proceso penal.	129
X.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 319 del CP (1870-1973).	132
XI.- Primer Catálogo de Problemas.....	136

SEGUNDA PARTE.-	139
LA CONEXIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL ENTRE LA LEY 50/1977 DE MEDIDAS URGENTES EN MATERIA FISCAL, Y LA ORGÁNICA 2/1985, DE 29 DE ABRIL, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL.	139

I.- Introducción.....	139
II.- La Ley 50/1977, 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.....	143
II.I.- El proyecto de Ley de medidas urgentes de reforma Fiscal.....	147
II.II.- La ubicación sistemática del delito fiscal en el Código Penal.....	150
II.III.- Los elementos del tipo penal.	155
II.III.I.- El núcleo del tipo delictivo.	156
II.III.II.- Delimitación del elemento subjetivo del delito.	171
II.III.III.- La consecuencia punitiva.....	182
II.III.IV.- La determinación del importe defraudado.	184
II.III.V.- Los responsables del delito.	186
III.- El traslado del tanto de culpa.	187
III.I.- Competencia de la Administración tributaria ante la sospecha delictiva.....	189
III.II.- El contribuyente en el procedimiento previo al traslado del tanto de culpa.....	197
III.III.- La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal.	207
IV.- Síntesis de la conexión bajo la LMURF.....	217
V.- Segundo Catálogo de Problemas.....	221

TERCERA PARTE.- 225
LEY ORGÁNICA 2/1985 DE 29 DE ABRIL, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL EN MATERIA DE DELITOS CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA, Y LA LEY 10/1.985, DE 26 DE ABRIL DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA. 225

I.- Introducción.....	225
II.- Los proyectos de Ley en materia de delitos contra la Hacienda Pública.	227
III.- La conexión entre procedimiento y proceso: art.349 CP(1985) y art.77.6 LGT(1985).....	241
IV.- La conexión entre procedimiento y proceso: RST(1985) y RGIT(1986).....	270
V.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme a los criterios de la Administración tributaria.....	289
VI.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme a la Jurisprudencia. La cuota defraudada y la responsabilidad civil derivada del delito.	302
VI.I.- La Jurisprudencia en atención al artículo 319 del CP (1977).	305
VI.II.- La Jurisprudencia en atención al artículo 349 del CP (1.985).....	315
VI.III.- La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.....	322
VII.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 77.6 de la LGT 10/1985, de 26 de abril.....	328
VIII.- Tercer Catálogo de problemas.....	347

CUARTA PARTE.- 357
LA CONEXIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL ENTRE LA LEY ORGÁNICA 6/1995 DE 29 DE JUNIO, DE REFORMA DEL CÓDIGO PENAL, Y LA LEY 25/1995, DE 20 DE JULIO, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LGT. 357

I.- Introducción.....	357
II.- La reforma del artículo 349 del Código penal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. El artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.	359
II.I.- El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria.	364
II.II.- El término defraudación en la configuración del tipo penal.	371
II.III.- La acción y la omisión en el delito de defraudación tributaria.....	387
II.IV.- La cuantía en el delito de defraudación tributaria.	394
II.V.- Supuestos de exclusión de la responsabilidad penal.....	425
III.- La reforma tributaria (1995) en relación al delito contra la Hacienda Pública.	451
III.I.- La Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT. La paralización del procedimiento administrativo.	454
III.II.- La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes.	470
III.III.- El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario.....	497
III.IV.- El procedimiento para el traslado del tanto de culpa en el marco jerárquico de la Administración tributaria.....	508
IV.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 77.6 de la LGT (1995).	531
V.- Cuatro Catálogo de Problemas.	550

QUINTA PARTE.- 563
LA CONEXIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y EL PROCESO PENAL A PARTIR DE LA LEY 58/2003, DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA. EL REGLAMENTO GENERAL SANCIONADOR TRIBUTARIO DE 2004 Y EL REGLAMENTO GENERAL DE GESTIÓN E INSPECCIÓN TRIBUTARIA DE 2007..... 563

I.- El proyecto de Ley General Tributaria del año 2000.	563
II.- El artículo 180.1 de la LGT(2.003).....	571
III.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme al Real Decreto 2063/2004: el artículo 32 del RGST(2004).....	581
IV.- El trámite de audiencia previo a la conexión entre el procedimiento y el proceso.	595
V.- El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la conexión entre el procedimiento y el proceso.....	605
V.I.- Los documentos del procedimiento de inspección tributaria.....	607

V.II.- Facultades y competencias de la Inspección de los Tributos.....	615
V.III.- La liquidación previa al proceso penal.....	620
VI.- El nacimiento de la noticia críminis en la Administración tributaria.	631
VI.I.- La sospecha antes del inicio del procedimiento para la aplicación de los tributos.	635
VI.II.- La sospecha durante la instrucción del procedimiento tributario de aplicación de los tributos.	639
VI.III.- La sospecha durante la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos.....	649
VI.IV.- La sospecha en el procedimiento sancionador.....	652
VII.- Un breve apunte sobre el <i>non bis in idem</i> , la seguridad jurídica y, la autoincriminación.	662
VII.I.- La paralización de actuaciones en atención al <i>non bis in idem</i>	664
VII.II.- La paralización de actuaciones en atención al principio de seguridad jurídica.....	676
VII.III.- La paralización de las actuaciones en atención a la autoincriminación.	682
VIII.- Síntesis de la conexión entre procedimiento y proceso bajo el artículo 180.1 de la LGT(2.003).	697
IX.- Quinto Catálogo de problemas.	716

SEXTA PARTE.- 721
LA CONEXIÓN ENTRE EL PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y EL PROCESO PENAL ENTRE DE LA LEY ORGÁNICA 7/2012, DE 27 DE DICIEMBRE DE MODIFICACIÓN DEL CÓDIGO PENAL Y LA LEY 34/2.015, DE 21 DE SEPTIEMBRE, DE MODIFICACIÓN PARCIAL DE LA LEY 58/2003 DE 17 DE DICIEMBRE, GENERAL TRIBUTARIA..... 721

I.- Introducción.....	721
II.- La teoría de la mutación del título: el artículo 305.5 del CP(2010).	723
III.- La reforma del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012.	738
III.I.- Algunos aspectos del nuevo tipo penal del artículo 305 del CP(2012).	740
III.II.- La regularización tributaria del artículo 305 del CP(2012).....	745
III.III.- La liquidación de la cuota vinculada al delito, previa o posterior a la conexión entre el procedimiento y el proceso.....	755
III.IV.- Efectos de la liquidación de la deuda tributaria vinculada al posible delito contra la Hacienda Pública.....	768
IV.- El desarrollo normativo del artículo 305 del CP(2012). El Título VI de la LGT(2003).	776
IV.I.- La reforma de la LGT (2003) en materia de delito contra la Hacienda Pública.	784
IV.II.- La liquidación de la cuota vinculada al delito. El supuesto general del artículo 250 de la LGT(2015).	792
IV.III.- Excepciones a la práctica de la liquidación. Artículo 251 de la LGT(2015).	801
IV.IV.- El procedimiento para la práctica de la liquidación. Artículo 253 de la LGT(2015).	808
IV.V.- Efectos de la liquidación administrativa vinculada al delito.....	830
IV.VI.- Actuaciones de recaudación ante la cuota vinculada a delito. Artículo 255 de la LGT(2015).	840
V.- Síntesis de la conexión entre el procedimiento y el proceso bajo el Título VI de la LGT(2015).	846

CONCLUSIONES.- 859

BIBLIOGRAFIA CITADA. 879

Objeto de estudio.-

El objeto de nuestra investigación son las actuaciones que desarrolla la Administración tributaria, y que dan lugar a la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, al observarse en el primero, la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

El nacimiento de la sospecha o indicio de delito, puede conllevar que, el procedimiento dirigido a la comprobación e investigación de unos hechos con la finalidad de establecer la correcta situación tributaria del contribuyente, quede direccionado a establecer no solo el importe que la Administración tributaria considera adeudado, sino también el posible carácter delictivo de éste.

La conexión entre el procedimiento y el proceso, definida como «traslado del tanto de culpa», o «remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal», genera con carácter previo a su práctica una serie de situaciones que afectan tanto a los intereses de la Hacienda Pública como, a los derechos y obligaciones del contribuyente, sin que hasta el momento exista una posición pacífica en relación, primero, al momento en que debe producirse el traslado del tanto de culpa, segundo, si debe o puede ser practicada una liquidación tributaria previa al traslado del expediente, tercero, que naturaleza adquiere la deuda tributaria vinculada al delito, y cuarto, cual será el tratamiento y repercusión que tendrán, tanto en el procedimiento como en el proceso, el deber de colaboración, el derecho a la información, el derecho a la no autoincriminación, el valor y tratamiento que en el proceso se haga de la prueba obtenida en el procedimiento, el trámite de audiencia, la participación de la Inspección en el proceso penal, y los efectos del pronunciamiento judicial en el procedimiento tributario.

Delimitación y plan de exposición.-

Para llevar a cabo el objeto de nuestra investigación, desde las primeras sesiones preparatorias, consideramos imprescindible el estudio de la normativa que había relacionando el procedimiento y el proceso desde fechas muy anteriores a las actuales, con la finalidad establecer la evolución y motivos que han ido configurando los mecanismos y efectos de la conexión entre ámbito tributario y penal de nuestro Ordenamiento jurídico. Esta línea de investigación, conscientes de que resultaría más laboriosa, entendimos que nos permitiría construir una base sólida desde la que divisar los distintos problemas surgidos en cada uno de los modelos de conexión, así como observar del tratamiento que éstos han ido recibiendo por parte del legislador, facilitando la práctica de una síntesis del

estado de la conexión a la conclusión de cada capítulo, que nos guíe en el estudio de la siguiente etapa normativa, al tiempo que ayuda a confeccionar un catálogo de los principales problemas observados, que nos mostrará, si las respuestas del legislador solucionan estos problemas y facilitan la conexión entre el procedimiento y el proceso.

Conforme a lo anterior, en primer lugar vamos a analizar las primeras normas que preveían esta conexión, remontándonos a las primeras Leyes penales especiales sobre el fraude, siguiendo la evolución de la conexión hasta el momento anterior a la reforma del año 1977, tratando de poner de manifiesto como afectó al contribuyente la evolución del sistema tributario y, el papel que jugaría la Inspección de los tributos, en la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal.

En segundo lugar, vamos a analizar como se produjo la conexión entre el procedimiento y el proceso a partir de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, hasta su derogación por la Ley Orgánica 2/1985, de modificación del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, etapa en que la LMURF comparte su vigencia con la LGT(1.963).

En tercer lugar, analizaremos la conexión entre el procedimiento y el proceso a partir de la modificación del tipo penal por la LO 2/1985, de 23 de abril, y la introducción del apartado sexto del artículo 77 de la LGT(1963) mediante la Ley 10/1985, de 26 de abril, periodo en que entran en vigor el Reglamento Sancionador Tributario de 1985, y el Reglamento General de la Inspección de los Tributos de 1986.

En cuarto lugar, nuestro trabajo se centrará en la modificación del artículo 349 del Código Penal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio y el artículo 305 del Código Penal según la redacción de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, así como en el análisis de la norma tributaria a partir de la modificación operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la LGT, extendiendo el objeto de nuestro trabajo a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías del contribuyente, y al Reglamento Sancionador Tributario del año 1998.

En quinto lugar, situaremos la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, a partir de las disposiciones recogidas en Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, así como a través el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario, y el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, trasladando el análisis

de las reformas operadas en el Código penal, de los años 2003 y 2010, al estudio comparativo de la reforma operada en esta norma por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre.

En sexto lugar, y atendiendo a que la modificación de la LGT(2003) operada por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, tiene su origen en la Ley 7/2012, 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, analizaremos la normativa penal y tributaria desde la perspectiva del motivo que dio lugar al actual Título VI de la LGT(2003).

En último lugar, las conclusiones de nuestro trabajo tratarán de situar el estado actual de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, a través de los distintos problemas que hayamos ido identificando en cada capítulo, en relación las medidas adoptadas por el legislador en la última etapa normativa analizada.

Justificación.-

Las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, adquieren especial relevancia cuando la Inspección de Tributos, inicia actuaciones de comprobación e investigación con el objeto de establecer la correcta -o incorrecta- tributación de los hechos imposables en los que el contribuyente haya incurrido. Y es una relación de especial relevancia, puesto que coinciden en ésta una serie de factores y circunstancias que pueden condicionar, tanto el desarrollo del procedimiento como, la naturaleza, finalidad y, resultado de éste.

En una primera aproximación de carácter generalista, el procedimiento Inspector tendrá naturaleza comprobadora, cuando las actuaciones se dirijan a verificar la calificación y liquidación realizadas por el contribuyente en relación a sus obligaciones impositivas con la finalidad de conocer si su actuación es conforme a lo exigido en la normativa del tributo. La observación por parte de la Inspección, de errores formales o materiales, pueden arrojar un resultado distinto al inicialmente declarado y liquidado por el contribuyente -bien sea a favor de la Hacienda Pública, bien a favor del contribuyente- lo que daría lugar a una regularización de la situación tributaria.

De manera simultánea, aunque no de forma imprescindible, la Inspección podría realizar actuaciones de investigación cuando, iniciadas las de comprobación, observe omisiones, ocultaciones o cualquier otra circunstancia de relevancia tributaria, estime necesario para la concreción de la cuota tributaria, realizar una serie de actuaciones que tienen la finalidad de incorporar al procedimiento, aspectos desconocidos o sospechados previamente por la Inspección.

Entre una u otra actuación, existen inicialmente tres matices que las diferencian. El primero, es el relativo a la información previa que la Inspección tiene del contribuyente, en relación al hecho imponible que comprueba, con origen en los datos previamente declarados por éste, o por terceros, que ofrecen una calificación, cuantificación y liquidación de la obligación tributaria, y sobre la que la actividad comprobadora pretende únicamente verificar su exactitud, o bien proceder a su regularización. El segundo será, la información desconocida -o que era desconocida- por la Inspección, que debe ser investigada e incorporada al procedimiento, para concretar el hecho imponible; de este matiz, es importante la finalidad de las actuaciones, puesto que aparte de la labor de comprobación, se pretenden descubrir aquellos elementos que pudieran no haber sido incorporados por el contribuyente en su declaración. El tercer matiz, de ámbito subjetivo, está representado por la colaboración que el contribuyente, principalmente a través de las explicaciones y documentos, aporte a la Inspección con objeto de la comprobación o investigación que se realiza. De esta relación, de la que como decimos, puede resultar una regularización tributaria, puede igualmente resultar el inicio de un procedimiento sancionador, al observar la Inspección que la información desconocida, o la actitud del contribuyente -anterior o simultánea a la de la Inspección- ha pretendido, o tiene por finalidad, la elusión total o parcial de tributación.

Hasta aquí, cualquier actuación tributaria, sea de comprobación o de investigación por parte de la Inspección, tienen por finalidad asegurar que, la colaboración de los contribuyentes en orden al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y tributarias son correctas, permaneciendo la solución de cualquier irregularidad en sede administrativo-tributaria, con capacidad de autotutela sancionadora ante las acciones u omisiones del contribuyente, tendentes a ocultar o eludir el pago de sus obligaciones tributarias, o el resto de obligaciones que por Ley, le son exigibles.

Siguiendo esta línea de exposición, aquellos incumplimientos tributarios que, por motivo de su entidad económica e intencionalidad están tipificados como delitos en el Código Penal, quedan reservados al conocimiento por parte de este Orden dado que la presunta ilicitud requiere de otro tipo de valoraciones de naturaleza punitiva extra-tributaria; actuaciones procesales que, afectando sin duda a cuanto esté siendo instruido en el procedimiento de comprobación e investigación, hace necesario observar una serie de reglas, que no siendo propias del procedimiento tributario, deberían ser exigibles por razón del proceso al que se dirigen. Decimos que no son propias, desde el momento en que el procedimiento inspector se dirige a comprobar la correcta tributación practicada por los contribuyentes, y a investigar los hechos desconocidos que tengan relevancia tributaria,

siendo el resultado que éste arroje lo que propiciará el nacimiento de la sospecha o indicio de un posible ilícito contributivo de posible trascendencia penal; momento en el que el procedimiento inspector podría modificar su naturaleza hacia otro tipo de procedimiento, motivo por el que debe quedar paralizada su instrucción, en espera de la decisión que adopte el orden competente.

Esta paralización, obligada hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, suponía el inicio de un procedimiento *ad intra* -para algunos llamado subproceso o fase pre procesal- que servía de vehículo de conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal. Este procedimiento, con escasa o nula participación del contribuyente hasta entonces comprobado o investigado, queda vertebrado a través de una serie de normas de carácter «orgánico» que de forma exclusiva afectan a los distintos estamentos de la Agencia Tributaria, y a través de las cuales se establece un peregrinaje jerárquico del expediente, hasta que el órgano competente estima, bien que los hechos revisten carácter delictivo, por lo que debe producirse el traslado del tanto de culpa al orden penal, bien que debe completarse el expediente antes de proceder a su traslado, bien que los hechos no revisten carácter delictivo, por lo que debe continuar el procedimiento inspector.

Derivado de lo anterior, y ante la aparente dificultad para concretar el momento en que se produce la sospecha o indicio delictivo, uno de los principales problemas de este sistema de conexión es distinguir, entre aquellos hechos conocidos por la Inspección sin una previa participación del contribuyente, de aquellos que han sido conocidos por la Inspección a partir de la obligada colaboración del obligado tributario en el procedimiento de aplicación de los tributos, actuaciones que han dado lugar a una multitud de pronunciamientos jurisdiccionales, y de diversas posiciones doctrinales, y que para nosotros debería haber sido el punto de partida desde el que se hubiera debido plantear la construcción normativa de la conexión entre el procedimiento y el proceso.

Cuando hemos señalado, responde al procedimiento establecido por el legislador hasta la entrada en vigor del nuevo Título VI de la LGT(2015), sin que existan diferencias insalvables que las normas tributarias instauradas desde el año 1.985, no hubieran podido solucionar, salvo el reconocimiento expreso que ahora se predica sobre la continuación de las actuaciones hasta la liquidación. Esta continuación del procedimiento de comprobación e investigación puede entenderse como una actuación simple, es decir, practicar una liquidación una vez advertidos los indicios de delito, de modo que la posible trascendencia penal de los hechos sea valorada en la jurisdicción competente; o bien puede entenderse como una actuación extensiva, es decir, que deban continuar las

actuaciones tributarias, hasta que existan elementos que permitan realizar dicha liquidación, de modo que la calificación previa de los hechos, quede sustentada por una pre-instrucción en el ámbito tributario. En el primer caso es posible defender que, el procedimiento de comprobación e investigación tributario debería quedar paralizado a la vista de los hechos que motivan la sospecha o los indicios, procediendo a practicar la correspondiente liquidación, con lo conocido hasta el momento, con carácter previo al traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal. En el segundo caso se podría entender que, la Inspección debe continuar sus actuaciones hasta que pudiera cumplir el mandato del legislador, de practicar una liquidación con todos los elementos que requiera. No obstante esta diferencia que anticipamos, el procedimiento de conexión instaurado por el artículo 180.1 de la LGT(2.003) y desarrollado *in extenso* por el RGST(2.004) ya ofrecía ciertas similitudes, al establecer diversas posibilidades en función del procedimiento, o fase de éste en que se manifestara la *noticia criminis*.

De una u otra forma, entre la anterior y la nueva regulación normativa, persisten principalmente dos elementos de conflicto; por un lado, cual es el momento en que aparecen los indicios de delito, y las actuaciones que se practican a partir de éstos; y por otro lado, como se debe actuar ante el contribuyente, o bien como debe actuar éste, desde dicho momento.

El delito fiscal, por la propia semántica del concepto, parece responder a una doble naturaleza compuesta de elementos tributarios y de elementos penales, simulando necesaria la concurrencia previa de los primeros, para que puedan nacer los segundos. De esta presunta dualidad nace, entendemos, la génesis de los distintos problemas que rodean esta figura. El delito fiscal, no es una infracción tributaria que se transforma en un delito por motivo de la cuantía -además del resto de elementos del tipo- sino que desde su consumación, se trata de un delito, con la salvedad de que en la gran mayoría de los casos, su detección se producirá en sede tributaria, lo que supone la posible actuación de dos ordenes jurídicos distintos e independientes ante unos mismos hechos. El Orden administrativo-tributario, como decimos, será el que de forma habitual, advierta los primeros indicios de un posible delito, quedando supeditado esta advertencia al Orden penal, donde reside en exclusiva la competencia para la investigación y tipificación de los hechos presuntamente delictivos. El Orden penal, no depende -o no debiera depender- del Orden administrativo-tributario, para desarrollar sus funciones ante la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, por lo que interesa para nuestra investigación situar, la transcendencia penal del ilícito tributario en sede de la Administración tributaria, la forma en que la posible naturaleza penal de los hechos será tratada en el seno del

procedimiento tributario, y el modo en que los hechos «pasarán» al proceso, atendiendo no solo a las reglas tributarias típicas del procedimiento, sino a las que en atención al proceso al que se proyectan debieran de observarse, lo que únicamente consideramos posible a través del análisis del procedimiento *ad intra* que, desarrollado en sede administrativa, será el que instrumente la conexión con el proceso, por lo que, nuestro trabajo se centrará con carácter general en el procedimiento de inspección tributaria, por ser en éste donde existen mayores posibilidades de que se produzca la *notitia criminis*, sin que por ello renunciemos a analizar otras situaciones, en las que el delito fiscal puede manifestarse, fuera del ámbito de la Inspección de tributos.

El procedimiento *ad intra* que se inicia una vez nacida la sospecha del delito contra la Hacienda Pública, se vino recogiendo en la normativa tributaria de manera silente, lo que significaba que este particular procedimiento, no respondía a reglas que de forma concreta, con el debido desarrollo normativo y, la correspondiente publicidad, permitieran llegar a conocerlo con exactitud, impidiendo en la mayoría de las situaciones esclarecer cual había sido el peregrinaje del expediente administrativo o las decisiones de la Administración, en el espacio temporal que rige desde que nace la *notitia criminis* hasta que se materializa el traslado del tanto de culpa. Pese a esta circunstancia, y como a lo largo de nuestro trabajo trataremos de demostrar, este procedimiento ha venido existiendo a través de un elenco de normas de organización internas en la Administración tributaria que, con maridaje y amparo en otras de rango legal y reglamentario, propiciaban con mayor o menor intensidad la participación del contribuyente, para ultimar unas actuaciones al margen del objetivo y finalidad del procedimiento de aplicación de los tributos, e incluso del propio sancionador tributario.

La regulación por tanto de un sistema en la norma tributaria que ofreciera un tratamiento coherente y público en relación al delito contra la Hacienda Pública, simulaba evitar cualquier forma de cuerpo legal, o parte del mismo, que condujera a regularlo como un procedimiento concreto, sorteando, dispersando y distribuyendo las normas que lo estructuraban a través de diferentes textos, hasta que esta oscuridad mantenida como observaremos durante más treinta años, finalmente y como analizaremos con detalle, quedará evidenciada a través del artículo 32 del Reglamento sancionador tributario del año 2004, que si bien vino a situar el detalle de ciertas actuaciones, trató de perpetuar el desarrollo reservado de éstas. A partir del anterior afloramiento, la última versión de éste, queda reflejada en el articulado del nuevo Título VI de la Ley General Tributaria, que lejos de responder a las expectativas, ha significado la concreción de lo que verdaderamente se venía produciendo de espaldas al contribuyente, manteniendo la ausencia de un verdadero

procedimiento de conexión, que a la postre y como tendremos la oportunidad de comprobar, simplemente legitima a la Administración a instruir en sede tributaria un procedimiento por delito contra la hacienda Pública, con la única finalidad de dar cobertura liquidatoria a la fase de recaudación.

De esta forma, el proceso por delito contra la Hacienda Pública, que permaneció recluido con carácter exclusivo en la norma penal durante más de un siglo, fue calando en el ordenamiento tributario y en la conciencia del legislador hasta instrumentar un modelo de conexión que relegó los aspectos procesales del delito, a las actuaciones procedimentales que la Administración practicara en sede del procedimiento tributario, hasta conseguir positivizar en la Ley marco del sistema tributario un sistema de exclusiva finalidad recaudatoria que ahora precederá, si o sí, a las actuaciones de la Jurisdicción penal.

No es objeto de nuestra investigación el proceso penal por delito fiscal, el cual entendemos, es autónomo del procedimiento objeto de nuestro estudio, sin renunciar por ello a las necesarias referencias a las que nos veremos obligados, puesto que, como adelantábamos, los cauces preferentes por los que se inician los procesos por delito fiscal, tienen su origen en la gran mayoría de los casos, en un procedimiento tributario previo.

El origen del «procedimiento tributario por delito fiscal», tal y como en la actualidad reciente se conoce, nace con la modificación introducida por el Artículo 4 de la Ley 10/1985 de 26 de abril de modificación de la Ley General Tributaria, que añade un apartado sexto al Artículo 77, por el cual y, cuando la Administración estimase que una infracción tributaria pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y paralizaría el procedimiento sancionador, en tanto la autoridad judicial no dictara sentencia firme, o se produjera el sobreseimiento de las actuaciones. Idéntica regulación recogería el Artículo 10.1 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar infracciones tributarias, y el Artículo 66.1 del Real Decreto 939/1.986, de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de Tributos.

Su génesis inmediata, se encuentra en la temprana reforma pre-constitucional del Código Penal mediante la Ley de 15 de junio de 1.977, de medidas urgentes de reforma fiscal, en la que su Artículo 37 estableció, por escaso periodo de tiempo, la denominada prejudicialidad administrativa del delito fiscal. Bajo esta regulación, este tipo de delito solo sería perseguible a instancia de la Administración tributaria, dando trasladado para su conocimiento a la Jurisdicción penal una vez que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas, que en su caso, requerían la existencia de una resolución de

los Tribunales administrativos. El principal problema de esta regulación, partía del sometimiento del ámbito penal a las actuaciones administrativas, de modo que la reserva de la acción, situaba en un segundo plano temporal a los Jueces y Tribunales, quienes ante el conocimiento de una posible causa delictiva de esta naturaleza -incluso por motivo de denuncia de tercero-, debían esperar a la decisión adoptada en el ámbito tributario, para iniciar su actividad, a la par que quedaba condicionado su pronunciamiento a una posible sanción administrativa previa que, en pro del *non bis in idem*, obligaba a omitir la reacción típica de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado, a efectos de evitar la doble sanción administrativa-penal de unos mismos hechos.

Pero esta regulación de la conexión entre el procedimiento y el proceso no era nueva, y no estaba huérfana de razón. El sistema de conexión establecido por la Ley de 1977 de medidas urgentes de reforma fiscal, lejos de significar el comienzo de una nueva regulación del delito fiscal en España, no fue sino la culminación del sistema normativo que reguló la persecución del fraude tributario, y que se venía gestando desde 1830.

Los conocidos como fraudes de rentas -concepto lejano del actual delito fiscal- tenían atribuido su conocimiento y sustanciación a las autoridades administrativas entre los años 1820 a 1870, las cuales debían trasladar los supuestos de fraude a la Jurisdicción penal, una vez concluido el expediente administrativo. Es más, durante los más de veinte años de vigencia de la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda de 1830, el conocimiento, sustanciación y conclusión de estos delitos eran competencia exclusiva de la Real Hacienda, o de la Hacienda Pública posterior, a través del Superintendente y Subdelegados de éste, actuando los Tribunales una vez formada la causa en sede administrativa, siendo incluso ejecutada la sentencia, por los propios órganos administrativos. La supresión de la Superintendencia por la Ley de la Jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación de 1852, significó el traslado de las competencias para el conocimiento y fallo de las causas por fraude a la jurisdicción penal, si bien, con una separación procedimental de la causa en la que primaba la actuación administrativa previa al proceso penal, debiendo incluso la Jurisdicción penal, remitir las actuaciones iniciadas por su cuenta a la Administración, a efectos de que por ésta se formalizara el acta de comiso, de aprehensión, y el expediente de calificación por las Juntas Administrativas, todo ello como decimos con carácter previo a la sustanciación penal de la causa.

La inclusión nuevamente de la defraudación tributaria en el Artículo 331 del Código Penal de 1870, la entrada en vigor de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y, la supresión de las Leyes especiales contra el fraude, significó -salvo para supuestos como, el

contrabando y defraudación, los delitos monetarios, o algunos supuestos de la Ley de Transmisiones- el retorno pleno del tipo delictivo al Ordenamiento penal. Sin embargo, por el camino quedó olvidada una regulación específica del procedimiento por fraude fiscal en un solo cuerpo legal, permaneciendo éste mínimamente señalado en la normativa de algunos los tributos de la época, en los reglamentos de inspección, y en algunas leyes especiales. A partir de 1870, y hasta la Ley de 1977, el tipo penal quedaría consumado, cuando ante el requerimiento del competente funcionario, el contribuyente faltara a la verdad ocultando sus bienes, o el beneficio de su oficio o industria, con el propósito de eludir el pago de los impuestos. Por tanto, y pese a la tipificación penal del fraude tributario, el proceso, quedaría supeditado a la actuación administrativa y al traslado del expediente a la Jurisdicción penal, toda vez comprobada en sede tributaria, los elementos y consumación del tipo penal.

En este escenario y periodo, se debe tener en cuenta que el cumplimiento de las obligaciones tributarias, partía de una declaración previa por parte del contribuyente, a partir de la cual, la Administración practicaba la correspondiente liquidación, sin que por tanto, los posibles avances en la concreción del tipo penal y los sistemas de persecución del fraude vieran facilitada su evolución, sin una modificación en el sistema contributivo, puesto que la participación de la Jurisdicción penal sería meramente anecdótica, sin una intervención previa de la Administración Tributaria.

La reforma del Artículo 319 del Código Penal, conforme al Artículo 35 de la Ley de 1977, eliminó del tipo penal el requisito objetivo de procedibilidad representado durante más de cien años por el requerimiento previo del competente funcionario, lo que abría la posibilidad de que el fraude tributario pudiera ser perseguido de oficio y sin un ejercicio previo de carácter administrativo. Sin embargo, y como antes hemos adelantado, la misma Ley ya preveía, la conclusión de la fase administrativa con carácter previo al ejercicio de la acción penal. Y responde esta forma de legislar, a lo que antes señalamos en atención a que la Ley de 1977 fue la culminación del antiguo sistema de persecución del fraude tributario, puesto que vigente ya la Jurisdicción contenciosa, inexistente en la época de las primeras Leyes Penales especiales, carecía de sentido delegar en la Jurisdicción penal, no ya la imposición de una pena de privación de libertad por motivo del ilícito, sino atribuirle la concreción de la cantidad del supuesto delito, cuando ya existía un orden concreto y especializado para pronunciarse sobre las circunstancias tributarias de los hechos, con carácter previo a la posible actuación de la última *ratio legis* que representa el Orden penal, y para la que quedan reservadas con carácter exclusivo, la imposición de condenas de privación de libertad.

A partir de la reforma introducida por la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, por la que entre otros se suprime la prejudicialidad administrativa, comienza lo que podemos definir como delito fiscal contemporáneo. Las características fundamentales del tipo que, en la Ley 50/1977 ya había comenzado a delimitarse por la acción u omisión tendente a defraudar a la Hacienda por encima de un importe determinado, y a la colaboración que se prestara por el contribuyente a la labor inspectora, comenzarán a evolucionar en torno al ánimo doloso o culposo del sujeto, a los conceptos impositivos defraudados, y al importe de la cantidad eludida.

Y es partir de este momento, y sobre todo, una vez que el legislador tributario ha ido implantando y perfeccionando un nuevo sistema de tributación, basado en declaraciones-liquidaciones y autoliquidaciones, cuando la instrucción por parte de los órganos penales comienza a tener cierta independencia respecto a la actuaciones administrativas, justificada por la conducta del contribuyente a la hora de incurrir en los incumplimientos tributarios más graves, toda vez olvidada la preceptiva liquidación administrativa de los hechos por parte de los órganos administrativos, de forma anterior a la posible denuncia penal.

Sin embargo, los aspectos procedimentales del ilícito tributario de posible transcendencia penal, quedarían reducidos a lo largo de treinta años (1985 a 2015), al concepto de sospecha, como mecanismo de interrupción que motivaría, o debía motivar, el traslado del tanto de culpa al orden penal, con paralización de las actuaciones sancionadoras primero, y liquidadoras después. A partir de entonces, la serie histórica, comenzaría precisamente con esa premisa, la de suspender las actuaciones administrativas ante el nacimiento de la *notitia criminis* -momento o iter temporal que hasta hoy plantea dudas en su concreción-, para continuar con la necesidad o no de proceder a la cuantificación del importe defraudado -considerándolo o no como liquidación-, atendiendo la necesidad de motivar la sospecha, o bien a fundamentar en sede tributaria la culpabilidad del futuro imputado a través del informe-denuncia, hasta llegar a la nueva regulación de la Ley 34/2015, por la que se legitima a la Inspección concluir la fase de liquidación, con carácter previo al traslado del tanto de culpa, con la única finalidad de permitir el inicio de la fase de recaudación.

Lo que no deja lugar a dudas, es que desde el momento en que la Administración advierte o sospecha, que un contribuyente puede haber defraudado un importe superior al señalado en el tipo penal, concurriendo a su juicio el resto de elementos del tipo, o concurriendo estos, pero con la incertidumbre de la cantidad posiblemente defraudada,

nace un procedimiento, que como veremos a lo largo de nuestro trabajo, es distinto e independiente al procedimiento de regularización y al sancionador, que desde la denostada prejudicialidad administrativa, ha quedado en un limbo de incertidumbre, y en el que por ahora permanece, a la luz de lo establecido en la Ley 34/2015 de 21 de septiembre de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En este punto, con la nueva regulación en la aplicación de los tributos ante supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, y lo dispuesto en el vigente Artículo 305 del Código Penal, el procedimiento *ad intra* se iniciará ante la sospecha de la posible comisión de un ilícito penal. A partir de ahí, la sospecha en la cuantía defraudada, o sobre el resto de elementos del tipo, incluyendo la posible regularización previa como acto voluntario del contribuyente, o en el seno del procedimiento de aplicación de los tributos, da lugar al inicio de un procedimiento tributario reglado con efectos organizativos, distinto e independiente al de regularización y al sancionador, cuyo objetivo y finalidad será una «apresurada» regularización de la situación tributaria del contribuyente, con el único motivo de activar la fase recaudatoria, de forma independiente a las posibles consecuencias penales a que los hechos puedan responder.

Avanzado el concepto de un procedimiento tributario reglado con carácter jerárquico, nos obliga ahora a una breve mención; este procedimiento, de clara finalidad inquisitoria, no se corresponde con las facultades y competencias propias de la Inspección de tributos, pese al carácter liquidador tributario con el que se le ha bautizado, puesto que los actos que se realicen en el seno de este procedimiento tendrán un marcado carácter penal, dado que lo que tratan es de instruir en fase administrativa un sumario penal, o como mínimo la prueba fundamental de éste, que de otro lado no ha previsto la necesidad de incorporar las cautelas y protección de derechos, propios del proceso al que se dirige. A diferencia de la situación anterior a la Ley 34/2015, en el que la sospecha o indicio conllevaba en teoría a la paralización del procedimiento -hasta entonces tributario de comprobación e investigación-, quedando reservadas las consiguientes actuaciones al orden penal, a partir de la introducción del nuevo Título Sexto de la LGT, lo que se ha venido a reglar, es la simultaneidad de procedimientos -el paralelo y el tributario- que confluirán bajo el pretendido manto de la legalidad hasta la fase de liquidación, para dar cobertura recaudatoria a la Administración Tributaria -paralizada anteriormente de forma artificial hasta el pronunciamiento judicial- en el que la fase de liquidación no será más que un trámite hasta entonces tratado de evitar. Procedimiento que, por las connotaciones que presenta, ha obviado muchas de las demandas solicitadas durante más de treinta años a efecto de conciliar las actuaciones de la Administración una vez observados los indicios

delictivos, que obligan a reglar de forma clara y concisa el procedimiento paralelo que se desarrolla antes de alcanzar la liquidación, pues será en éste el que haya de poner de manifiesto, entre otros, el momento en que nació la sospecha, y sus motivos, los tiempos que deben gobernar este nuevo procedimiento, las pruebas obtenidas antes de la aparición de la sospecha y, los derechos y obligaciones que asisten al contribuyente durante el transcurso de éste.

Con la nueva regulación de las actuaciones tributarias ante la sospecha de un delito fiscal, como decimos, el legislador simplemente ha tomado la decisión de legitimar lo que hasta ahora ya venía sucediendo sin respaldo normativo concreto, aunque disperso entre normas de ámbito organizativo, como era, la continuación de las actuaciones de inspección hasta el momento en que tenía datos suficientes para promover el traslado del tanto de culpa, desarrollándose éstas con carácter generalizado, sin el conocimiento del contribuyente, lo que daba lugar, y creemos que ahora con mayor motivo, a la continuación de las actuaciones para motivar la sospecha -que ahora servirá de excusa para continuar hasta la liquidación- como requisito previo para proceder, una vez instruido y concluido el expediente en sede tributaria, a la remisión de lo actuado al orden penal, eso si, con la virtual posibilidad de iniciar ahora la fase de recaudación sin esperar a la conclusión del proceso penal.

Como antes señalamos, el sistema prejudicial del año 1977 fue un mecanismo de cierre a la normativa que sobre el fraude tributario, estuvo vigente durante más de cien años, y con el cual se regulaba de forma concreta, la dispersión que hasta la fecha existía en relación al procedimiento por delito fiscal, estableciendo un sistema que pese a relegar lo orgánico frente a lo ordinario -circunstancia que sucedía por la vía de hecho, y que como veremos persiste en la actualidad-, quiso responder a un equilibrio procedimental en el que las discrepancias tributarias, eran debatidas y resueltas en sede administrativa con carácter previo a las actuaciones penales, dejando a la Jurisdicción penal la reacción punitiva que le es típica y privativa.

El sistema implantado con la reforma del Artículo 319 del Código Penal, que pasaría a ser el nuevo 349 según la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, suprimió la prejudicialidad administrativa, lo que hizo perseguible el delito fiscal con carácter público, siendo el único requisito para que se produjera el traslado del tanto de culpa, la sospecha del mismo por parte de la Administración.

Desde entonces, y como trataremos de demostrar a lo largo de nuestro trabajo, nada ha cambiado. La Administración será la única competente para decidir cuando una sospecha, o los indicios de ésta, revisten la consistencia suficiente para poder ser trasladada

a la jurisdicción penal, en el caso de no poder cuantificar la liquidación, o practicar ahora una liquidación con todos los argumentos -o en base a indicios-, con carácter previo a dicho traslado. Y decimos que nada ha cambiado, puesto que la participación de la Administración sigue siendo reconocida como una actividad necesaria con carácter previo, o simultáneo, a las actuaciones penales, y nada ha cambiado, porque la Administración tributaria, será libre en la valoración sobre los hechos y en la elección del momento, en que deba producirse el traslado del expediente al orden penal.

Y en atención al contribuyente, nada nuevo en el horizonte, salvo la obligada colaboración en un procedimiento tributario, que sirve de nodriza al paralelo que sustancia la sospecha delictiva, resultando el derecho a la información, a la claridad procedimental, a la defensa, a la no autoincriminación, o a la presunción de inocencia, una mera manifestación, para un contribuyente que desconocerá la verdadera transcendencia de las actuaciones a las que ha comparecido y en las que ha colaborado, hasta momentos antes de ser imputado por un delito contra la Hacienda Pública.

La historia del procedimiento *ad intra*, no tiene su origen en 1977, ni en el antiguo Código Penal de 1870, sino en las primeras leyes especiales de fraude tributario en las que ya se establecía la participación de la Hacienda Pública, con carácter previo o simultáneo a las actuaciones del orden penal, situación que ha permanecido inalterada, y potenciada en la actualidad, sin que como contrapartida exista una regulación normativa que, con la misma intensidad, haya previsto la protección de los derechos de los contribuyentes en este tipo de procedimientos.

De cuanto antecede, y de cuanto en adelante se tratará de establecer, partimos como la mayoría de la doctrina, de la coincidencia ante unos mismos hechos de dos reacciones distintas -a priori- del *ius puniendi* del Estado, y sobre las que extensamente se ha debatido acerca de su carácter como derecho penal tributario, o como derecho tributario penal. De una forma u otra, y como primera idea de nuestra investigación, serán las actuaciones que se realicen en uno u otro orden, las que exijan aplicar las reglas propias de cada uno de ellos, sin que pueda o deba orientarse el procedimiento, o el proceso, desde la normativa del otro, sin observar las garantías y reglas propias de aquel al que se dirigen, o del que proceden, y que debe servir de guía para alcanzar su finalidad. Esta observación, en la mayoría de las situaciones es la que entendemos solucionaría la mayoría de los problemas que situaremos durante nuestro trabajo.

Por tanto, el debate que permanece abierto, y al cual nos sumamos con la presente investigación como segunda idea, girará en torno a las situaciones y sobre todo al momento, en que las actuaciones del procedimiento ya no tendrán la motivación tributaria

inicial, puesto que por la naturaleza de los hechos se anticipará la idea de la posible sustanciación de su resultado a través de un futuro proceso, lo que debería implicar la inmediata paralización de aquellas actuaciones tributarias que puedan tener transcendencia punitiva, ante todo por la ausencia de competencia de los órganos administrativos para la investigación de posibles delitos. Y no quiere decir esto, que no se pueda continuar con las actuaciones tributarias y hasta la fase de liquidación, situación que podrá -y ahora deberá- producirse, sino que podrá producirse ésta, siempre y cuando las actuaciones que se realicen no signifiquen solapar y asumir competencias reservadas a otro orden, omitiendo y vulnerando, las garantías del proceso al que se dirigen. Y esta afirmación, será irrenunciable, pese a la nueva etapa que se pretende iniciar con el nuevo Título VI de la LGT, dado que aún con la liquidación que se puede alcanzar, nacida ya la sospecha, la misma no será otra que la consecuencia de un procedimiento de carácter tributario, que tendrá o no alcance en el proceso, siempre y cuando para obtener ésta, se hayan respetado los principios y garantías propias del orden penal, que es a donde se dirigen, al quedar seccionadas por voluntad del legislador, las posibilidades de impugnación de los actos administrativos en sede de la Jurisdicción contenciosa.

Adelantada la tercera idea de la presente investigación, será necesario establecer cuales son las consecuencias que un procedimiento tributario con reserva penal puede proyectar, a partir de la posible vulneración de los principios del orden al que se dirige, tratando de situar, no ya cuáles son los derechos del contribuyente en el desarrollo del procedimiento, puesto que estos ya se conocen -y no serán precisamente los reglados en la norma tributaria, sino los que le otorga la Constitución- sino que será necesario situar, como podrá el contribuyente ejercer éstos, o exigir su respeto, aún cuando la imputación por el delito, que es el mecanismo que acciona las garantías procesales, no se haya producido pero se sospeche de su realización.

En atención a cuanto hemos avanzado, los motivos que han dado lugar a la presente investigación, se centran en la naturaleza y finalidad de un procedimiento tributario – en el que la sospecha nace en muchas ocasiones de forma anterior el propio acto de notificación de inicio de actuaciones-, y en la etapa procedimental en que la Administración sospecha que los hechos, circunstancias o resultados observados, pudieran requerir la futura actuación de la jurisdicción penal. A partir de esa sospecha, serán los órganos Inspectores los que tendrán que decidir que tipo de procedimiento pretenden desarrollar; si será un procedimiento tributario, que se regirá por sus propias reglas, o si por el contrario será un procedimiento dirigido, pese a la liquidación y recaudación ahora autorizada, a la

obtención de pruebas que motive antes o después el traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal y, en el que por tanto habrán de observarse otra serie de reglas.

Y decimos que serán los órganos administrativos los que deberán decidir, y comunicar su verdadera intención, pese a lo ínfima que pueda resultar la sospecha, puesto que corresponderá al derecho de la parte comprobada o investigada, su voluntad o no de colaboración, con la variante -que anticipamos por ahora y que trataremos de demostrar con nuestra investigación- de poder exigir la sustanciación de los hechos directamente ante la jurisdicción competente, circunstancia que sería imposible, e injusta, en el caso de no haber mediado la claridad procedimental exigible, que debería presidir el nuevo procedimiento que se inicia su andadura legislativa.

PRIMERA PARTE.

La Evolución normativa de la conexión entre procedimiento tributario y el proceso penal por delito fiscal, entre el Código Penal de 1822 y la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, de la Ley General Tributaria.

I.- Introducción.

Con carácter general, la primera referencia al delito fiscal, tal y como hoy lo conocemos, suele situarse por la mayoría de los autores, en la Ley 50/1977 de 14 de noviembre¹, si bien esta figura transitó hasta entonces por distintos libros, títulos y capítulos de Leyes y Códigos Penales anteriores, bajo otras denominaciones y circunstancias. De forma coetánea a la anterior, y también tras un largo proceso, la conexión contemporánea entre el proceso penal y el procedimiento tributario² se produce, como ya adelantamos, a raíz de la nueva redacción del Artículo 77.6 de la Ley General Tributaria de 1963³ al establecer que, la Administración, en el caso de que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendría de continuar el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dictara sentencia firme. Sin entrar ahora a analizar las circunstancias que dieron lugar a esta conexión entre 1977 y 1985 -que serán objeto de desarrollo concreto en otro lugar de esta investigación-, no hemos renunciado a investigar cuales son los orígenes de la misma, al entender que el estudio y análisis de lo dispuesto sobre ésta en las normas penales y tributarias de épocas anteriores, ofrecen la oportunidad de conocer tanto el *itineris* de dicha conexión, como la traducción que de la misma, se ha materializado en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria⁴.

¹ Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. BOE N° 274.

² Como se verá, esta no es la primera regulación normativa por la existe una conexión entre el procedimiento y el proceso, aunque si es la primera, a partir de la nueva redacción del tipo penal, y sobre todo la primera, desde la publicación de la Constitución Española de 1978.

³ Según la redacción introducida por el Artículo 4 de la Ley 10/1985 de 10 de abril. B.O.E. N° 101 de 27 de abril.

⁴ Título, que consagra una regulación amplia y específica del procedimiento tributario a seguir en caso de sospecha de un delito fiscal, que sin embargo no coincide con el que consideramos debería ser el procedimiento tributario por delito fiscal, que analizamos durante nuestro trabajo.

II.- Breves orígenes de la Hacienda Pública en España.

En breve referencia a los orígenes de la Hacienda Pública, dado que no son éstos motivo de nuestra investigación, la existencia de los Tribunales de Hacienda⁵, podemos remontarla a las Ordenanzas de los Reyes Católicos, hechas en Madrigal en 1476, en la que se citaba una Contaduría mayor, formada por algunos letrados, un Fiscal, un Relator, y escribanos, a los que se les mandaba juntar en audiencia con los Contadores⁶. En la novísima Recopilación⁷ de 1554, se reforma la Contaduría Mayor, separando los negocios administrativos de los judiciales. Con las Ordenanzas de Felipe II, dadas en El Pardo en 1593 se creó la estructura orgánica de la Contaduría Mayor, y en 1602 ésta se fusionaría con el Consejo Supremo de Hacienda. En 1687 se creó la Superintendencia General de Hacienda, coexistiendo estos organismos tanto en la Corona de Aragón como en la Castellana hasta primeros de 1700, en que la corte castellana absorbió las competencias de la aragonesa, permaneciendo como instituciones el Consejo, la Contaduría y la Superintendencia.

En 1714 se crea la Secretaría de Hacienda que tenía como responsable al Intendente Universal de la Veeduría General -denominación actual de Ministro de Hacienda-, que se vería absorbida en 1716 por el Ministerio de Justicia e Indias. Sería en 1754, bajo el reinado de Fernando VI, y en un largo proceso de recuperación de la Administración, cuando se crea con carácter estable la Secretaría de Estado y Despacho Universal de Hacienda, que controlaba las rentas de la Corona en la península, correspondiendo las de ultramar a la Secretaría de Estado y del Despacho de Indias. Desde ese año, la Dirección General de Rentas es el órgano principal encargado de controlar los impuestos existentes – aduanas y contribuciones provinciales-, hasta 1790, que por motivos de la inestabilidad política y crisis económica, desaparece.

⁵ *La Administración de Justicia en los negocios comunes de Hacienda y en los de contrabando y defraudación*. Pio Agustín Carrasco. Imprenta Viuda de Calero. Madrid. Octubre de 1852. Prologo, Páginas 4 a 8.

⁶ Los orígenes más remotos de la Contaduría Mayor de Hacienda se sitúa en las progresiva pérdidas de competencia del Mayordomo Mayor de la Corte en las cuestiones relativas a la administración de la Hacienda del Rey y a la toma de cuentas, a favor de unos oficiales que se denominarán sucesivamente “Tomador de Cuentas”, con Alfonso XI –Cortes de Palencia 1313, “Contadores” con Pedro I _Cortes de Valladolid 1351, y “Contadores Mayores” con Juan I -Cortes de Palencia 1388-. Para más información. Ministerio de Educación Cultura y Deporte en, Archivos de España e Iberoamérica. Ref: ES47161.AGS/2.13. Contaduría Mayor de Hacienda.

⁷ *Ordenanzas de D. Carlos y doña Juana*, publicadas en La Coruña el 10 de julio de 1554. Ley 1ª, Título 10, Libro 6º. N.R.

III.- El Código Penal de 1822 y la Ley de 3 de mayo de 1830.

Los antecedentes que ponen en relación la normativa tributaria y la normativa penal, en materia de delitos contra la Hacienda⁸, los encontramos en el periodo del Trienio Liberal (1820-1823), a través del hacendista liberal José Canga Argüelles⁹, quien encarga en 1820 a José López Juana Pinilla la redacción del proyecto de Código Penal de Hacienda, con la idea de regular a través de una ley especial los delitos de contrabando y defraudación, la cual y por las circunstancias políticas de la época no llegaría a ver la luz, bajo la vigencia de ese Ministerio.

Vigente el Código penal de 1822, el incumplimiento de la obligación de contribuir a las necesidades del Estado, se tipificaba¹⁰ como delito contra la sociedad, bajo el epígrafe, *de los que rehúsan al Estado los servicios que le deben*, dando cobertura penal a lo dispuesto en los Artículos 8, 339 y 334 de la restablecida Constitución Española de 1812, que instituía el reparto proporcional de las contribuciones entre todos los españoles¹¹.

Como señala NOREÑA SALTO¹², en referencia a los requisitos del tipo penal recogido en el Artículo 573 del Código -al que no considera una forma de fraude sino de simple incumplimiento de una obligación tributaria- era preciso que se hubieran agotado

⁸ Como señala VALLEJO POUSADA, R.(1996): “Si bien es cierto que en 1820, a comienzos del Trienio Liberal, se llegó a proponer la redacción de un Código Penal de Hacienda, será la Ley Penal de los Delitos contra la Real Hacienda de 3 de mayo de 1830 la que inicie la edad contemporánea en la tipificación del delito fiscal en España”. *Reforma Tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea. Hacienda Pública Española (1830-1900)*. Pág.135-150.

⁹ Titular de Ministerio de Hacienda en 1.820 con las Cortes de Cádiz. Para más información: Fundación Ignacio Larramendi. Bibliotecas virtuales, Canga-Argüelles, José. In extenso, *Vid. LASARTE ALVAREZ,F.J. (2009) Las Cortes de Cádiz: soberanía, separación de poderes, Hacienda, 1810-1811. (2012) La contribución extraordinaria de guerra de la Junta Central y las Cortes de Cádiz, 1810-1813: orígenes de la imposición personal en España. (2012) Los diezmos ante la contribución extraordinaria propuesta por carga Argüelles a las Cortes de Cádiz. El filósofo rancio arremete contra Argüelles y desata la polémica.(2012); Notas sobre José Alonso López, diputado de las Cortes de Cádiz y del Trienio Liberal. (2013)*

¹⁰ Art. 573. “El que contraviniendo á la obligación que todos los españoles, sin distinción alguna, tienen de contribuir para las necesidades del Estado en proporción de sus haberes, se negare a pagar la cuota que en el reparto de contribuciones públicas le hubiere tocado, después de apurados todos los trámites legales para rectificarla, o no queriendo usar de ellos, sufrirá el recargo de la mitad mas de dicha cuota por vía de multa, y será apremiado á satisfacer una y otra cantidad.”

Art. 574. “El que cometiera algún fraude para no pagar la cuota que legítimamente le corresponda, ocultando o disminuyendo maliciosamente sus bienes, rentas ó utilidades, pagará además de dicha cuota una multa equivalente al importe de lo que hubiera rebajado ú ocultado para disminuir aquella.”

¹¹ Art. 8: “También está obligado todo español, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado.”

Art. 339. “Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles, en proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno.”

Art. 344. “Fijada la cuota de la contribución directa las Cortes aprobarán el repartimiento de ella entre las provincias, a cada una de las cuales se asignará el cupo correspondiente a su riqueza, para lo que el Secretario del Despacho de Hacienda presentará también los presupuestos necesarios.”

¹² NOREÑA SALTO, J.R.(1983). *El delito Fiscal*. Pag.105 y ss.

todos los trámites legales de rectificación de la cuota o, que se hubiera renunciado a los recursos que se tuviera en orden a esa rectificación, de tal manera que ya no pudiera ser impugnada la cuota fijada en el reparto. De este modo, si el contribuyente no impugnaba la cuota imputada, mediante los recursos previstos en la ley, sería necesario que concluyeran los plazos establecidos a efectos de entender consumado el delito. Por su parte, y en referencia al Artículo 574 -al que si considera verdadero antecedente del delito fiscal- señala que, se exige una conducta anterior a la determinación de la cuota tributaria, encaminada a que la Administración no pueda establecerla -debido a la ocultación del contribuyente-, lo que matiza el carácter doloso de la conducta, y excluye la posibilidad de la comisión culposa.

Limitada en el tiempo fue la aplicación de la anterior normativa penal¹³, por cuanto a los delitos de fraude y contrabando se refiere, por pasar los mismos a regularse por la ley penal sobre delitos de fraude contra la Real Hacienda, rubricada por S.M. el 3 de mayo de 1830¹⁴.

El nuevo texto legal, en sintonía a la idea de Cangas Arguelles, fue producto de una incesante producción pre-normativa, tanto de corte administrativo entre los años 1824 y 1832, como de corte penal entre los años 1825 y 1829, en la que de forma paralela a la reforma administrativa impulsada por el Ministro López Ballesteros¹⁵ y su protegido Pedro Sainz de Andino, coincidieron los proyectos de ley para la clasificación de los fraudes contra la Real Hacienda, y para la sustanciación de sus causas (26 de noviembre de 1826) y, el proyecto de ley sobre contrabandos (14 de junio de 1828), que confluían finalmente en el proyecto¹⁶ de ley penal para la represión del delito de contrabando, castigo de sus autores y trámites que deban seguirse en el orden y sustanciación de los juicios de fraude.

La nueva Ley penal¹⁷, señalaba en su exposición de motivos que:

“...habiendo acreditado una larga experiencia no haber sido suficientes las leyes represivas de aquellos delitos, publicadas anteriormente, era así mismo indispensable establecer en esta parte tan interesante de la administración pública una legislación

¹³ El 31 de agosto de 1823 tuvo lugar la Batalla de Trocadero, que puso fin al trienio liberal (1820-1823), restaurando la monarquía absolutista de Fernando VII, y dando lugar al inicio de la “Década Ominosa” (1823-1833).

¹⁴ Reales Ordenes, Resoluciones y Reglamentos Generales expedidos por las Secretaria del Despacho Universal y Consejos de S.M. desde 1º de enero hasta fin de diciembre de 1.830. Tomo Decimoquinto. Mayo. Pag 136 y ss.

¹⁵ Luis López Ballesteros Varela, fue Ministro de Hacienda en 1822, cesando a los seis días de su nombramiento, desarrollando el mismo cargo desde el 2 de diciembre de 1.826, durante nueve años.

¹⁶ Real Orden para la formación del proyecto de Ley penal para los delitos de fraude. Archivo del Ministerio de Justicia (AMJ), Sección IV de Derecho Penal y Penitenciario. Legajo I Carpeta 3ª.

¹⁷ En referencia a esta Ley, ORTEGO GIL,P.(2015): “Estaba dirigida fundamentalmente a reprimir el contrabando aunque su objetivo era más amplio al incluir la defraudación en el pago de las contribuciones, la connivencia de los defraudadores con los empleados de la Hacienda Real la resistencia armada a los mismos o la falsificación de documentos públicos vinculados a aquella”. *Entre Jueces y Reos. Las postrimerías del Derecho Penal Absolutista*. Pág.23.

clara, precisa y eficaz, que clasificando todos los actos con que puede ser defraudada mi Real Hacienda, prefija para cada uno de ellos una pena determinada y especial (...) que guardando el respeto y consideración que se deben a la seguridad personal y domiciliaria, sujetese á un orden legal de diligencias de investigación del fraude.”

Definía la Ley como delitos de fraude contra la Real Hacienda, el contrabando, la defraudación de Rentas generales y Aduanas, de géneros, frutos y efectos del Reino sujetos a rentas provinciales, derechos de puertas ú otro cualquier impuesto, toda contribución cuya cuota debiera ser graduada por la manifestación que realizara el contribuyente, y los delitos por defraudación de contribuciones directas. Para éstos, se establecieron penas contra los reos que podían consistir, en comiso o confiscación del género, multas pecuniarias, destitución del cargo público, inhabilitación, reclusión de cárcel, confinación a islas adyacentes, servicios forzados, presidio en África, deportación e incluso, la muerte en garrote.

Las pesquisas de estos delitos estaban *inmediatamente* a cargo de la Autoridades, Empleados y Resguardos de la Real Hacienda teniendo obligación de inquirir si se cometieran estos delitos en el territorio de su jurisdicción, los Jueces y Justicias del Reino, apresando a delincuentes, formando las primeras diligencias de investigación y aprehendiendo los efectos del fraude¹⁸.

Al mismo tenor, establecía la Ley, que todo español mayor de *diez y ocho años*, estaba obligado a dar aviso a la Autoridad competente de cualquier acto de contrabando o defraudación de que tenga noticia segura que se intentara cometer o que se estuviera cometiendo. Disponía en adelante el Título, la competencia y forma de realizar las averiguaciones en los diferentes lugares, sean Palacios o Sitios Reales, Templos o lugares sagrados, casas de Magistrados, Autoridades civiles, judiciales y militares, en las habitaciones de extranjeros, Embajadores o Ministros de Potencias extranjeras y, en cualquier casa particular.

Se establecía que el Superintendente General de la Real Hacienda era el Juez único y privativo en primera instancia para conocer de los delitos de contrabando y defraudación que se cometieran en el Reino, jurisdicción que ejercería por sí o por medio de sus Subdelegados, regulando las competencias y actividades de cada uno de ellos, correspondiendo el conocimiento de la segunda y tercera instancia al Consejo Supremo de

¹⁸ Los individuos del Ejército y Armada, deberían apresar y conducir a los delincuentes que hallaren infraganti ante el Gefe del Resguardo o Administrador de Rentas, si lo hubiera en el pueblo, o en su defecto al Juez ordinario, no pudiendo realizar pesquisas en casas, heredades, registrar personas en descubrimiento de contrabando o géneros de fraude, sino cuando recibieran encargo especial conferido por autoridad legítima, en cuyo caso obrarían según las extensiones de facultades y con arreglo a las instrucciones que hubieran recibido, a menos que, hubiera fundada presunción de existir alguna porción de géneros de contrabando, o introducidos de fraude.

Hacienda¹⁹. Quedarían sujetas a la Jurisdicción privativa de la Real Hacienda todas las personas contra quienes se procediera por delitos de contrabando y defraudación, quedando los Jueces ordinarios relegados a las acciones de averiguación comprendidas en el Artículo 98 de la Ley²⁰. Los Subdelegados del Superintendente General, son los que en definitiva instruirían y sustanciarían las causas de fraude, pero sus fallos, tendrían el concepto de consultivos, constituyendo la sentencia, la decisión del Superintendente general.

El procedimiento judicial por los delitos de defraudación y contrabando, tendría lugar cuando, existiera aprehensión de efectos de contrabando y de géneros de ilícito comercio por defraudación de rentas generales o de aduanas; en las aprehensiones por defraudación de rentas provinciales, derechos de puertas e impuesto sobre consumos, cuando el total de la condena más el valor del comiso superara los quinientos reales de vellón; en la defraudación de contribuciones directas cuando la pena excediera de quinientos reales de vellón²¹. Las penas inferiores a este importe, siendo de defraudaciones de derechos de puertas, impuestos de consumo, movimiento de géneros frutos y efectos del Reino, se exigirían por las oficinas provinciales de recaudación y en las que no existieran, por el Juez ordinario. Las penas por defraudación de contribuciones directas que no excedieran de los quinientos reales, se impondrían por el Juez Ordinario del pueblo. En

¹⁹ En el Título Cuarto, el artículo 125.- “El superintendente general de mi Real Hacienda es el Juez único y privativo en primera instancia para conocer de todos los delitos de contrabando y defraudación que se cometan en el Reino. Esta jurisdicción la ejerce por sí, y por medio de sus Subdelegados, en los partidos judiciales de Rentas, o de los especiales en que tenga á bien delegarla en casos particulares.

²⁰ En el Título Tercero. Del modo de proceder en la averiguación y pesquisa de los delitos de contrabando y defraudación. Art.98. “Todos los Jueces y Justicias del Reino tienen también la obligación de inquirir si se cometen en el territorio peculiar de su jurisdicción delitos de contrabando y defraudación, y observar la conducta, ocupaciones y manejo de las personas sospechosas de ocuparse en este tráfico; de reconocer los lugares en que tengan noticia que hay existencias de géneros de contrabando ó introducidos fraudulentamente, de poner presos á los delincuentes, y formar las primeras diligencias del proceso para acreditar el delito, descubrir sus autores y cómplices, y hacer constar la aprehensión de los efectos de fraude, si la hubiere habido.”

²¹ El Título Quinto, establece en su artículo 134 “Los procedimientos judiciales sobre delitos de contrabando y defraudación tendrán lugar: 1º En toda aprehensión de efectos de contrabando y en las de los géneros de ilícito comercio por defraudación de las Rentas. 2º En las aprehensiones de frutos y efectos del Reino por defraudación de las Rentas provinciales, derechos de Puertas y cualquiera otro impuesto sobre su consumo y movimiento, siempre que el total de la condenación que haya de imponerse, con inclusión del valor del género si cayere en comiso, exceda de quinientos reales vellón. 3º En las defraudaciones de contribuciones directas cuya pena exceda de la misma cantidad de los quinientos reales vellón. 4º Sobre todo delito de contrabando o defraudación que tenga impuesta en esta ley pena personal, de cuya perpetración conste por aviso oficial, fama pública ó denuncia hecha con arreglo á las leyes. 5º Contra persona determinada acerca de la cual ha ya indicios de culpabilidad en actos de contrabando o de defraudación, que tengan impuesta por la ley pena personal, o se haya hecho delación con los requisitos de derecho.”, para disponer en relación a las penas, en su artículo 135 “Las penas que haya lugar á imponer por defraudación de Rentas Provinciales y demás que se expresan en los artículos 62 y 63 de esta ley , que no excedan en su totalidad , comprendido el valor del género que caiga en comiso, de quinientos reales vellón, se exigirán por las Oficinas de recaudación en que se haga la aprehensión, extendiéndose en un libro, que se titulará Diario de aprehensiones, un asiento de cada una de estas, con expresión circunstanciada del nombre y domicilio del dueño ó conductor del género , de la especie, peso ó medida de este; del hecho en que consista la defraudación, y de la pena impuesta por ella. Este asiento se firmará por el Gefé Interventor de las Oficinas , y por el dueño ó conductor del género aprehendido, á quien se dará en el acto copia literal del mismo si la pidiere. No sabiendo firmar el interesado lo harán dos testigos.”

caso de disconformidad, el interesado podría dirigir su reclamación al Subdelegado del partido, quien confirmaría o revocaría sin ulterior recurso, la resolución del Juez ordinario.

Para el resto de actuaciones, sería el Subdelegado quien proveería las diligencias del sumario²², que serían conducentes a acreditar la perpetración del delito en todas sus circunstancias, y los cargos que resultaran contra todos los que tuvieran responsabilidad en el mismo delito; el sumario se concluiría en el menor tiempo posible, no pudiendo superar el plazo de un mes sobre lo principal de la causa, tras lo cual, se recibiría confesión, dándole traslado del sumario al Oficio Fiscal, para que formalizara la acusación. Los procesados, podrían proponer prueba; instruido el sumario se señalaría día para la vista a la que acudirían el Juez, su Asesor, el Oficio Fiscal y los defensores de los procesados -si lo tuvieran por conveniente-, tras lo que se pronunciaría el fallo definitivo, remitiéndose al Superintendente General de la Real Hacienda los autos originales.

El Superintendente General, oído el dictamen de los Asesores de la Superintendencia acordaría la providencia que estimara en justicia, y devolvería los autos al Subdelegado para que los publicara y ejecutara, en su lugar.

La Ley de 1830, y referencia a nuestra investigación, pone de manifiesto que en los casos de delitos de contrabando y fraude a la Real Hacienda, la conexión entre el procedimiento administrativo y el proceso penal²³, requiere de la formación previa de un expediente en sede administrativa, la cual corría a cargo de los Subdelegados de la Real Hacienda, quienes tenían la competencia de impulsar la conexión entre ambos a través de un expediente en el que acreditaran la perpetración del delito. La sustanciación del proceso penal, sí corre por cuenta del Juez ordinario, el cual, tras la celebración de la vista emitiría un fallo -que no sentencia- que sería trasladado al Superintendente General, siendo éste el competente para dictar la sentencia, y mandar ejecutarla a través del subdelegado correspondiente.

El sistema regulado en la Ley de 1830 además, establecía una diferencia cuantitativa -mayor o menor a quinientos reales de vellón, sin que por ello se perdiera la calificación de delito- en relación a los delitos por fraude, que serían ventilados en sede judicial, y aquellos que serían tramitados directamente por la oficina provincial de

²² En relación a la conexión del procedimiento y el proceso: Art.152 “El Subdelegado proveerá todas las demás diligencias que completen el sumario y sean conducentes á acreditar la perpetración del delito en todas sus circunstancias, y los cargos que resulten contra todos los que tengan responsabilidad en el mismo delito y sus incidencias.”; Art. 154. “Concluido el sumario se recibirán á los procesados sus confesiones con cargos, y con ellas se entregará el procedimiento al oficio fiscal para que ponga la acusación en el término preciso de tercero día.”

²³ Si bien no se puede hablar de una separación estamental de procedimiento-proceso, puesto que nos encontramos ante una jurisdicción única ejercida por el Superintendente de la Real Hacienda.

recaudación, siendo por tanto un precedente normativo²⁴ a través del cual se comienza a diferenciar aquellos fraudes que estarán sancionados por la Administración, de aquellos cuya competencia para su enjuiciamiento, correspondían a la jurisdicción penal. Para AYALA GOMEZ²⁵ la cantidad dispuesta actúa “*como elemento del tipo o como condición de procedibilidad*”, si bien, entendemos que en este sentido no podría encajar el importe como elemento del tipo, puesto que la magnitud establecida se refiere a la pena aplicable y no a la cuantía defraudada, aunque por otro lado, sí consideramos que puede ser un requisito de procedibilidad, puesto que la superación o no del importe determinado para la pena, es la que determina que los hechos sean dirigidos al proceso penal, o bien sean sustanciados en el sede administrativa²⁶. Por otra parte si consideramos importante atender, en cuanto al órgano que impone la pena, que la diferencia entre el fraude penal y el fraude administrativo -partiendo de la base de que nos encontramos ante una regulación en la que cualquier defraudación está sujeta a una norma de carácter penal- que tal y como se establecerá por la doctrina en fechas muy posteriores, y ante la identidad ontológica de infracciones penales o infracciones administrativas, la diferencia es puramente formal²⁷.

Esta Ley, y su redactor D. Pedro Sainz de Andino, pretendían generar una conciencia social, como señala VALLEJO POUSADA, en la que el impago de los impuestos perjudicaba las necesidades del Estado, la economía del país, y a los propios contribuyentes. Para evitarlo se creó el delito fiscal²⁸.

²⁴ Diferencia que se establece de forma inequívoca a partir de la redacción y entrada en vigor del Artículo 35 de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre: Del delito fiscal. El art.319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma: “Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a 2.000.000 de pesetas.”

²⁵ AYALA GÓMEZ, I. (2009) *Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda Pública*, Pág.33.

²⁶ También AAVV (2008). *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.38. Advertimos que en el texto se cita: “...siendo requisito necesario (elemento objetivo del tipo o condición objetiva de punibilidad, que no es este el momento de analizarlo), que en cualquiera de los casos la cantidad defraudada excediera de los 500 reales de vellón.”. Podemos compartir que la cantidad estipulada puede actuar como elemento de procedibilidad, pero en ningún caso como elemento del tipo, puesto que en primer lugar, el importe de quinientos reales de vellón no se define en la Ley como cuota defraudada, sino como “...el total de la condenación, con inclusión del valor del género si cayere en comiso...” y en segundo lugar, Artículo 134 de la Ley penal de 1.830 está referido al procedimiento judicial sobre estos delitos, y no a los elementos que configuran el tipo penal y que se definen en el Título I de la Ley (Artículos 1 a 15).

²⁷ Como señala FERREIRO LAPATZA, J.J. (1975) “La diferencia entre sanciones e infracciones penales, e infracciones y sanciones administrativas, es pues, puramente formal. Se basa fundamentalmente en el órgano llamado a apreciarlas y a aplicarlas. Si es un órgano judicial, la infracción y la sanción son penales. Si es un órgano administrativo, la infracción y la sanción son administrativas.” *Curso de Derecho Financiero Español*. Pág.486

²⁸ VALLEJO POUSADA, R. (1997) *La reforma de la hacienda de López de Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea*.

En relación a la norma analizada, podemos ver sus efectos en el discurso²⁹ del Abogado del Ilustre Colegio de Granada, D. Nicolás del Paso y Delgado en relación a la reclamación de honorarios por las pesquisas de fraude realizadas por su mandante, contra el Duque Ciudad Rodrigo, en el que la aplicación práctica de la Ley, en relación al procedimiento previo exigible para la formación de la pieza de acusación, debía ser trasladada al Oficio Fiscal para que presentara la demanda por delito, siendo adecuada una investigación previa que determinara la existencia de la defraudación³⁰. Los trámites seguidos, pasan por la solicitud de investigación realizada al intendente por el administrador de rentas, a raíz de las noticias respecto de los fraudes de ciertas contribuciones, y el nombramiento de Don Joaquín Oloriz como investigador, con el objetivo de conocer y documentar las defraudaciones denunciadas, el cual podía servirse de escribano público en los casos necesarios³¹. A este Respecto, El Duque ejerció su

²⁹ Discurso en defensa de D. Joaquín Olóriz, en la causa seguida contra el Duque de Ciudad-Rodrigo por honorarios de pesquisas sobre defraudación a la Hacienda Pública, pronunciado en la Sala 1ª de la Audiencia de Granada los días 9 y 10 de noviembre de 1848.

³⁰ SEÑOR: “Ya he manifestado que se arregla este asunto por una ley privilegiada, tanto en la parte penal, cuanto en la sustanciación; la ley de 3 de mayo de 1830 (...) Su artículo 166 dice así: «el procedimiento judicial por defraudación en las contribuciones directas, cuya pena esceda de 500 reales, principiará por demanda que se pondrá ante el subdelegado por parte del oficio fiscal, acompañándolos documentos que justifiquen el fraude. De esta demanda se conferirá traslado al demandado, siguiéndose en los trámites el mismo orden prevenido en los artículos 163 al 165 (...) El tribunal habrá notado esta frase del artículo 166 al hablar de la demanda que se ha de interponer por el fiscal de hacienda, acompañando los documentos que justifiquen el fraude. ¿Cómo se deben proporcionar estos datos, que ya se suponen reunidos al tiempo de intentarse la correspondiente acción? Claro es que por medios análogos á los que se usan generalmente, siempre que hay necesidad de la investigación preventiva de algunos hechos para fundar en ellos una demanda. (...) Y no deben olvidarse las tendencias de la ley antes referida, con especialidad en los artículos 161 y 162 que ocupándose de las defraudaciones de otras rentas diferentes de los tributos directos de que trata el artículo 166, dicen que se formará un sumario instructivo y muy breve, para que con vista de sus méritos, el fiscal entable la competente acción. (...) Cuando se contrae la mencionada ley al procedimiento por fraudes en las contribuciones directas, no exige terminantemente la preexistencia de dicho sumario; pero una vez que requiere la presentación, con la demanda, de los documentos comprobantes del delito, pudiendo este ser ejecutado, ya por omisión de las relaciones juradas ó declaraciones de productos, ya por inexactitud de las mismas, y en fin por algunas otras informalidades, parece lo mas racional que la reunión datos reclamada por el artículo 166, se verifique de una manera gubernativa y por vía de una preliminar instrucción.”

³¹ “Según la certificación folio 1.º de la pieza de 121 fojas, y mas estensamente por el documento original folio 43 del rollo consta como el administrador de rentas de esta provincia escitó al intendente en 24 de enero de 1844, para que adoptase las medidas que creyese oportunas; á fin de que se descubriesen los fraudes de que tenia noticias por quejas que se le habían dado respecto de ciertas contribuciones. (...) El intendente oyó á la contaduría, la cual coadyuvó la propuesta de la administración, haciendo mención de comunicaciones anteriores que había pasado á aquel jefe, con remisión de determinadas denuncias (que tal vez fueran alusivas á este negocio); y la repetida autoridad, en vista de todo ello, usando de las atribuciones que la estaban concedidas por la instrucción de 13 de junio de 1824, nombró á don Joaquín Olóriz, con amplias facultades para tomar en las oficinas cuantas noticias le hiciesen falta, y pasando á los pueblos, investigar las defraudaciones que se hubiesen cometido en las rentas de subsidio industrial y frutos civiles, por los años desde 1840 á 1844; periodo que luego, y á virtud de una real orden, se extendió á tres años mas, desde 1837... También se encargó á Olóriz que se valiera de escribano público en los casos necesarios; previéndole que no exigiera mas costas que las de este funcionario, cuando le ocupara por ser preciso, ni recibiese otras dietas algunas sino la tercera parte del quintuplo perteneciente á la hacienda que se lo cedió en remuneración de los trabajos y servicios que le había de prestar...” (...) «La falta de escribano en las diligencias de investigación, es una nulidad; por que no puede darse actuación válida, sin el sello de la fe pública, y también porque se previno á Olóriz que se valiera de dicho funcionario, y no ha cumplido cual

derecho a contradecir la prueba propuesta por la demandante, en orden a establecer cual era la finalidad de dicha prueba en el proceso, dado que la prueba utilizada por el cobro de los honorarios de las pesquisas obedecía a un tipo de negocio distinto del que se está enjuiciando, prueba que además y según el Duque, fue realizada sin la asistencia de escribano público, tal y como le había sido encomendado a D. Joaquín Oloriz. El ponente establecía en su discurso que las *diligencias preventivas tienen valor gubernativo que nadie trata de darle carácter judicial*, y que eran las que incorporaba la parte fiscal de la Hacienda para motivar su demanda. Cierta similitud tienen los argumentos del Duque en relación a las pretensiones de las defensas en los delitos fiscales actuales en las que alegan errores en la práctica de la prueba como circunstancias de nulidad del proceso.

En la Parte Segunda del discurso -que denomina *Delito, persona responsable, penal legal*- es significativa la referencia que el Abogado de D. Joaquín Oloriz, hacía sobre los motivos que dieron lugar al resultado de las pesquisas por fraude -lo que hoy entendemos como procedimiento de regularización- al proclamar que se encontraban ante la existencia de un delito de defraudación a la Hacienda Pública³².

debía con esta condición que se le impuso. (...) El duque de Ciudad-Rodrigo avanza criticando el expediente de la comisión investigadora, no menos que todos estos autos, y aparenta desconocer su carácter; por que duda si son de naturaleza civil ó criminal, si ordinarios ó ejecutivos de apremio. Nada de esto es el presente negocio, ya que se admitan aquellas denominaciones en el concepto en que las emplea el duque. La verdad es que el asunto de que se trata es pura y simplemente un negocio excepcional, modelado por la ley de 3 de mayo de 1830, y las investigaciones gubernativas son los datos que sirven de documentación á la demanda deducida por la parte fiscal de hacienda pública en la subdelegación de rentas. A este propósito se arguye por el duque de Ciudad-Rodrigo, que la comisión investigadora llevó su audacia hasta el extremo de condenarle, sin oírle, al pago no solo de la cantidad defraudada, sino también de la pena del quintuplo; á cuya exacción se arrojó por sí, con evidente falta de autoridad. (...) Verdad es, sin embargo, que cuando el intendente decretó la cobranza, obró en el lleno de sus facultades administrativas, y con dictamen de los otros jefes de hacienda pública. Cierta es además, que la impugnación del duque á dichas determinaciones, fué presentada y debatida dentro del círculo gubernativo, y los acuerdos de la intendencia lograron una confirmación muy cumplida y satisfactoria de parte de la superioridad competente. (...) Las diligencias preventivas de que parten los cargos, tienen todo el valor que gubernativamente pudiera desearse. Y cuenta que nadie trata de darlas un carácter judicial; son los documentos que la parte fiscal de hacienda pública debía presentar con su demanda, con arreglo al artículo 166 de la ley vigente. ¿Habrá flaqueza en esos documentos gubernativos, que ya en la esfera administrativa fueron censurados, y aprobados como legítimos y buenos? El duque no los ha contradicho; no ha intentado siquiera una prueba legal para enervarlos." (...) Apoyado el fiscal de hacienda pública en los datos robustos que ya existían contra el Duque, dedujo su demanda en 29 de abril de 1847: folio 8 de la pieza principal. Y en esto se cumplió lo prevenido por la ley antes citada, en su repelido artículo 166. (...) Confirióse traslado al duque por tres días, con sujeción á los artículos 163 y 164. No contestó el de Ciudad-Rodrigo en el término fatal de los tres días; contestó á los tres meses cumplidos; el traslado, en 8 de mayo de 1847; la contestación, en 17 de agosto. Una vez respondida por el duque la demanda fiscal, se recibió la causa á prueba por 8 días; artículo 163 de la ley de 3 de mayo. (...) No hubo pruebas. En su virtud, celebróse la vista de los autos por la subdelegación de rentas; pronuncióse la sentencia definitiva-, eleváronse aquellos en consulta: he aquí lo que determina el artículo 165 de aquella ley."

³²“Señor: trátase de consignar la verdadera existencia del delito de defraudación á la hacienda pública en impuestos directos, de los que han sido denominados frutos civiles. Del cotejo de las declaraciones de riqueza, ó relaciones juradas, con el importe cierto de las efectivas rentas del duque, por lo concerniente al territorio de que se habla, se deducirá como ha disminuido en mucho y por muchos años las utilidades de estas fincas, pagando por consiguiente menos contribución de la que satisfacer debía... (...) ¿De qué manera constan los verdaderos productos del Soto de Roma y las Chauchinas? Por las certificaciones que obran en autos, fundadas en documentos; como son, entre otros, las cartas de pago exhibidas por los colonos é inquilinos; en las declaraciones de los arrendatarios; en los precios periciales; por fin, en las enunciativas

Como antes se ha señalado, el Duque ejercía su defensa en torno a tres circunstancias precisas: por un lado consideraba nula la prueba aportada al procedimiento gubernativo, al no haber sido intervenida por un escribano público, en segundo lugar consideraba que la liquidación practicada por la Hacienda no correspondía a lo que sus representantes declararon de sus rentas, frutos y arrendamientos, ni parecía que el Duque conociera que las pesquisas de la Subdelegación le conducirían a estar procesado por los tribunales españoles.

La estructura y contenido del *discurso* en relación al objeto de nuestra investigación, pone de relieve que el impulso en la relación procedimiento-proceso, hace más de ciento sesenta años, guardaban un alto grado de similitud con el que se sigue en la actualidad.

Del análisis realizado sobre la norma penal de 1830, podemos situar las siguientes particularidades, en orden a la conexión que analizamos:

a) La investigación e instrucción del procedimiento, eran competencia exclusiva de los Subdelegados de la Real Hacienda³³, lo que pese a tratarse en una norma penal, adelanta el papel de la Administración en el tratamiento de los ilícitos tributarios de naturaleza penal.

b) Los Subdelegados de rentas, proveerían las diligencias del sumario conducentes a acreditar la perpetración del delito, y los cargos que resultaran contra los que tuvieran responsabilidad en el mismo. Es decir, la denominada instrucción penal, se realizaba por órganos administrativos.

mas exactas que se pudieran desear; y para complemento de ellas, en los propios actos de la administración del duque. (...) Temeroso el contrario de no poder, como en realidad no puede, impugnar con razones atendibles todos estos elementos de prueba, se ha reducido á la defensiva de un modo bien singular, limitándose á poner tachas á los medios de investigación empleados para el descubrimiento de sus mal oscurecidas utilidades. (...) Así, ha dicho: «las rentas que suponéis percibo, no son las que con efecto cobro, los arriendos escriturados desvirtúan lo justificado en esas actuaciones.» ¡Bueno fuera! ¿Pretendes que te creamos por tu dicho? No; por mas fe privada que deba merecer tu palabra en otras ocasiones, aqui no puede tenerla-, por que aquí eres el acusado, cuya declaración es evidente que necesita confirmación legal, sobre las excepciones que contenga. (...) Se dijo ayer: «ni sospecha el duque la existencia de la presente causa; pues si la supiese, le afectaría mucho la noticia de hallarse procesado ante los tribunales españoles. (...) No discutiré ahora los grados de verosimilitud de esta proposición; mas en el caso de ser como se dice: ¿por qué no se han agotado todos los recursos legales para lavar el glorioso nombre del duque de Ciudad-Rodrigo, de esa mancha que al parecer tanto se teme le deprima y mortifique? ¿Cómo no se han exhibido las escrituras de arrendamiento? Manifestarlas era un deber en este caso; éralo ademas, por que no basta ser tratado como reo, para descargar sobre el acusador toda la obligación de probar; que hay excepciones afirmativas en las cuales el demandado hace de actor y es tenido de justificarlos hechos positivos que en su esculpacion alega. Sin embargo, no solamente no se han suministrado esos convencimientos favorables á la defensa de la contraria, sino que requerida su administración para que franquease aquellas escrituras, lo ha rebusado constantemente, por lo común pretestando frivolas excusas.”

³³ Por este motivo se establecen los Tribunales Especiales de Hacienda, que tiene carácter judicial, en previsión a los establecido en el Artículo 17 y 242 de la Constitución de 1812. Artículo 17: “La potestad de aplicar las leyes en las causas civiles y criminales reside en los Tribunales establecidos en la Ley.” Artículo 242: “La potestad de aplicar las leyes en las causas civiles y criminales pertenece exclusivamente a los Tribunales.”

c) El sumario se entregaba al Oficio Fiscal para que presenta la acusación, lo que se traduce a nuestro tiempo, en el traslado que se realiza al Ministerio Fiscal, al objeto de que impulse el proceso penal.

d) La sentencia que en su caso dictara el Juez, sería en todo aplicada a través de los Subdelegados de la Superintendencia de la Real Hacienda.

No obstante, y tal y como sucedería hasta bien entrado el siglo XX, el procedimiento por delito fiscal, tal y como en la actualidad podemos llegar a conocerlo, no se predicó por una aplicación generalizada ante todos los casos de incumplimiento tributarios, reduciéndose en su caso, a los casos más flagrantes de delitos de contrabando y fraudes de aduanas puesto que respondían a situaciones con una mayor facilidad de detección. De este modo los incumplimientos de los tributos denominados directos, en la época, quedaban relegados a las actuaciones propias de las instancias competentes, y que en su mayor parte correspondían a los Alcaldes de las poblaciones. Como en adelante se verá, el sistema contributivo hasta primeros de siglo, estaba organizado a través del sistema de reparto de cuotas provinciales, las cuales eran recaudadas por los respectivos ayuntamientos, siendo éstos últimos los responsables de culminar los ingresos al Estado, lo que conllevaría que, los estamentos recaudadores aplicaran la norma tributaria sancionadora en caso de su incumplimiento. En sintonía a lo anterior, la Constitución de 1812 situaba a los Alcaldes en idéntico rango que los Jueces -si bien como último escalafón-, invistiéndolos de una potestad correctiva no como titulares del poder administrativo municipal, sino como miembros del poder judicial, teniendo igualmente atribuciones para dictar ordenanzas que incluyeran la regulación de las infracciones y sanciones³⁴. Este sistema, sustituía de facto la actuación de los Tribunales en orden al conocimiento de las causas contributivas directas tipificadas en el orden penal, porque la pena impuesta con carácter regular se extendía a la sanción económica de carácter administrativo, la cual, y de manera generalizada, era aplicada por el propio estamento recaudador de acuerdo a lo establecido en sus Ordenanzas -o bien en los reglamentos- sin necesidad de su traslado al orden penal.

IV.- El Real Decreto de 1852 sobre la Jurisdicción de Hacienda.

La reforma del Código Penal de 1.848 -sancionada por S.M. el 19 de marzo de 1848- mantuvo los delitos de contrabando bajo Ley especial, sin regular por tanto esta

³⁴ Artículo 321. 8 de la Constitución de 1812: “Estarán a cargo de los Ayuntamientos: 8.- Formar las Ordenanzas municipales del Pueblo y presentarlas a las Cortes para su aprobación por medio de la Diputación Provincial, que las acompañará con su informe.”

figura delictiva en su articulado³⁵, si bien la nueva crisis política y la guerra civil de 1.833, significó la desautorización de la Ley Penal sobre delitos de fraude³⁶, creando el gobierno una comisión de visita para que abocase las causas pendientes, y revisara las ya falladas, con criterios opuestos a los mencionados en la ley³⁷.

En relación al sistema contributivo del momento, algunos impuestos de carácter general eran aplicables en todo el Estado, otros de aplicación solo en Castilla pero no en Aragón, y viceversa -incluyendo la duplicidad de hechos imposables entre tributos- resultando en otros casos que, los estamentos privilegiados, ya no solo no pagaban los tributos sino que, en palabras de COMÍN COMÍN³⁸, directamente los cobraban (la Iglesia el diezmo, los nobles sus propios tributos y los cedidos), lo que permite comprender que en la España de la época, se carecía de un verdadero sistema tributario.

Estas circunstancias, condujeron tras varios años de incertidumbre legislativa, en materia penal-tributaria, a la Ley de jurisdicción de Hacienda de 1849 -inspirada por Ramón Santillán e impulsada por Bravo Murillo-, así como el RD de 20 de junio de 1.852 sobre fraude contra la Hacienda pública.

La denominada reforma Mon-Santillán de 1.845³⁹, organizó el sistema impositivo de la época disponiendo los distintos tipos de impuestos en directos (inmuebles, cultivo, ganadería, comercio, hipotecas) e indirectos (sellos, consumo, aduanas...), actuando la norma penal coetánea como mecanismo punitivo ante su incumplimiento, siempre y cuando los órganos administrativos concluyeran que la actitud del contribuyente debía de responder ante el orden penal.

³⁵ El Artículo 7 del CP de 1848, establecía que: “No estarán sujetos a las disposiciones de este código los delitos militares, los de imprenta, los de contrabando...” La tercera Edición del Código Penal comentado de la época –Imprenta y Librería Politécnica de Tomás Gorces, Barcelona, 1850 Pag 21- señala: “Es preciso no tomar la palabra contrabando en su sentido estricto; así la defraudación en el pago de las contribuciones directas o indirectas viene comprendida bajo la acepción de la palabra contrabando. La razón de excluirse del código esta clase de delitos es al igual que los militares el considerarlos objeto de una legislación especial que nada tiene que ver con la común.”

³⁶ Si bien la Ley de 1830 continuó en vigor hasta la promulgación del RD de 20 de junio de 1852.

³⁷ “La ley de 3 de mayo de 1830 formaba una especie de código penal, y sancionaba los castigos de estos delitos; pero su excesiva dureza, acreditada por la experiencia y por los clamores de la humanidad, movió al gobierno a hacer una reforma, enteramente imperfecta, pero necesaria, para atenuar el desmedido valor de la ley. Creóse en 9 de octubre de 1835 una comisión de visita extraordinaria de todas las causas de dicha clase, con amplias facultades para terminarlas de una manera prudente y equitativa...”. Por D. Manuel Ortíz de Zuñiga. Biblioteca Judicial. Parte Tercera. Organización y competencias de las Audiencias y del Tribunal Supremo de Justicia. Madrid, Oficina de D. Tomás Roldán. 1840.

³⁸ COMÍN COMÍN, F.(1994) *Raíces Históricas del fraude fiscal en España*. Pág.192.

³⁹ Para VALLEJO POUSSADA,R.(1996) éste es el origen del primer sistema fiscal en España.. Op.cit.Pág135. También, GABRIEL DE USERA. *Legislación de la Hacienda Española*. P.17 (Declarada de utilidad general por Orden Ministerial de 1 de marzo de 1994.) Ed. Aguilar. 1950. La reforma de Mon-Santillán ha sido objeto de números estudios y publicaciones, limitándonos a su mención por no ser su contenido objeto de la presente investigación.

Desaparecidos del Código Penal de 1.848 los delitos de fraude contra la Hacienda Pública (al igual que sucedería en la reforma de 1.850), y teniendo como base normativa y jurisprudencial, la ley de 1830 el reglamento provisional para la Administración de Justicia de 1835, la jurisprudencia fundada por la Comisión de justicia del mismo año -y multitud de Reales decretos y órdenes anteriores y posteriores-, era evidente la necesidad de una reforma general y completa. El proyecto de reforma sobre jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación, presentado por Bravo Murillo⁴⁰, es aprobado inmediatamente por el Senado, pero no por el Congreso, lo que conlleva a que esta norma sea promulgada como Real Decreto el 20 de junio de 1852⁴¹ (no sería hasta 1869, por la Ley de 19 de junio, cuando obtuvo expresamente el rango de Ley⁴²).

Si bien la Ley de 1830 se considera escasa en su aplicación⁴³, podemos situar sus efectos hasta la publicación del R.D. de 1852, lo que le otorga veintidós años de trayectoria como referente legislativo sobre el fraude tributario en España. La reforma impulsada por Bravo Murillo, evitando ser una revitalización del texto anterior -dado que provenía de un régimen absolutista frente a los principios liberales bajo los que se proyecta- absorbía gran parte de la técnica legislativa de la derogada.

Los principales aspectos que recogía la norma, podemos situarlos en los siguientes:

Se establecían las competencias⁴⁴ para el conocimiento de las causas judiciales de Hacienda, así como la estructura orgánica competente en la materia. Se eliminó la jurisdicción privativa de Hacienda en el conocimiento del fraude, atribuyendo el conocimiento de las causas a los Jueces de primera instancia, con apelación ante las Audiencias Provinciales, y casación ante el Tribunal Supremo. Así, dispone en su Artículo

⁴⁰ El proyecto de Ley fue remitido a las Cortes por Bravo Murillo, publicándose en el diario de sesiones del Senado (DSS) el 26 de noviembre de 1849. El dictamen se publicó en el DSS el 18 de diciembre de 1849.

⁴¹ Extracto de la Exposición de Motivos, firmada por Juan Bravo Murillo, en Madrid el día 20 de Junio de 1852: “Señora: Desde que en 3 de mayo de 1830 se dignó el augusto padre de V.M. expedir la Ley penal sobre delitos de fraude contra la Hacienda pública, han sido varias y de mucha transcendencia las innovaciones introducidas, tanto en el orden político como en el administrativo de la nación (...) habiéndose además suprimido el Consejo de Hacienda, a quien estaba encomendado el conocimiento de los negocios civiles y criminales del ramo, y la jurisdicción contenciosa que ejercían los Ministros de Hacienda como Superintendentes generales de la misma (...) después de obtener su regia autorización, sometió a la deliberación de las Cortes en 1.849 el oportuno proyecto de Ley. (...) En el Senado, donde primeramente fue presentado, se aprobó aquel, después de una detenida y madura discusión, habiéndose hecho de conformidad con el gobierno, las enmiendas que se consideraron oportunas, no en cuanto al fondo del proyecto en su parte penal y de procedimientos, sino respecto del Tribunal que en la segunda y última instancia había de conocer de los negocios de Hacienda. (...) Pasado con posterioridad al Congreso de los Diputados (...) no fue posible discutirlo en aquella legislatura, como no lo fue tampoco en la siguiente (...). Entretanto se ha hecho cada vez más urgente la necesidad de la reforma proyectada, que a juicio del Gobierno de V.M. no puede ya demorarse (...). Por esto creo conveniente proponer a V.M. que se digne llevarla a cabo por medio de un real decreto, sin perjuicio de lo que en su día resuelvan las Cortes, a las que se dará cuenta oportunamente...”

⁴² En adelante se cita como R.D. de 1852 y no como Ley. El proyecto se discutió desde el 24 de septiembre de 1.849 hasta el 14 de enero de 1850. Para más información, LOPEZ GARRIDO, D. (1984). *La autonomía del apartado hacendístico y la transición al régimen liberal*. Pág.345

⁴³ Según se explica en AAVV (2008) *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.40

⁴⁴ El Título I del R.D. de 1852 está comprendido de los Artículos 1 a 16,

1º, que tras la supresión de las Subdelegaciones de Rentas los negocios judiciales de Hacienda corresponderán en primera instancia a los Jueces de partido, que conocerán además de los delitos de contrabando y defraudación de aduanas.

En cuanto al ejercicio del Ministerio Fiscal en primera instancia, se dispone que existirán promotores especiales designados por el Gobierno, actuando con exclusividad en los negocios de Hacienda los Escribanos de los juzgados de la Subdelegaciones en que resida el Juez de primera instancia. Igualmente se dispone que, podrá el Gobierno nombrar Fiscales especiales -para aquellas audiencias que lo considere oportuno- para el mejor y más pronto despacho de los negocios judiciales del interés de Hacienda, incluyendo el nombramiento de un Abogado Fiscal que entienda exclusivamente de los asuntos de Hacienda⁴⁵.

Presenta un cambio sustancial el sistema retributivo de los Magistrados, Jueces, Fiscales y Escribanos, que en la Ley de 1830 tenían participación en los comisos e ingresos procedentes de los fraudes. Así, el Artículo 9 dispone que *“ni los magistrados, ni los Jueces de 1ª instancia tendrán participación alguna en los comisos”*. *Tampoco lo tendrán los Fiscales y los Promotores fiscales*, que gozarán en remuneración por su trabajo del sueldo y gratificación que respectivamente se le asigne en la Ley de presupuestos, percibiendo los Escribanos y dependientes que actúen los derechos que les correspondan con arreglo al arancel que rija en los Juzgados y Audiencias provinciales.

En cuanto a lo que hoy conocemos por estructura orgánica, los Fiscales, Jueces, Abogados fiscales y Promotores -siempre que estén ligados a la especialidad tributaria-serían nombrados por el Ministerio de Hacienda⁴⁶, siendo los Ministros Fiscales de las Audiencias los jueces superiores inmediatos de los Promotores que ejercieran en la primera instancia, que realizarían su oficio con sujeción al Fiscal del Supremo Tribunal de Justicia.

Por tanto se observa que, pese a la supresión del conocimiento de las causas judiciales de Hacienda a las Subdelegaciones de ésta -que en principio no es más que un cambio conceptual- el Ministerio de Hacienda de la época mantenía el control⁴⁷ del nombramiento de los órganos que debían conocer de sus causas, aún cuando la

⁴⁵ Para más información sobre la reestructuración en 1852 de los Juzgados ordinarios y los especiales de Hacienda: Real Orden de 27 de junio de 1852 -con Instrucción para su aplicación el mismo día- Gaceta de Madrid. Nº 6.380 de 28 de Junio de 1.852.

⁴⁶ El Real Decreto establece que en las capitales de provincia en donde las ocupaciones del juez o jueces de primera instancia no les permitiera despachar pronta y cuidadosamente los negocios judiciales de Hacienda, el Gobierno podía nombrar otro juez que entendiera exclusivamente de dichos negocios, con el mismo carácter, sueldo y consideraciones que los otros jueces. (Art.3)

⁴⁷ La competencia atribuida al Ministerio de Hacienda no se hizo esperar. El Boletín Oficial del Ministerio (1852. 2º semestre. Pag 221), daba cuenta del nombramiento como jueces especiales de Hacienda a Madrid y Málaga a quienes venían desempeñando el cargo de asesores de Rentas de dichas capitales. Vid también El Faro Nacional de 8 de agosto de 1.852, que daba cuenta del nombramiento del asesor de la Subdelegación de Rentas, para el Juzgado especial de Hacienda de Madrid.

sustanciación del proceso estuviera atribuida a los Juzgados y Audiencias. Esta forma de organización supone no obstante, un principio de especialidad tributaria dentro del orden judicial, de la que podría traducirse -en comparación a nuestro actual sistema tributario-judicial-, la especialización para el enjuiciamiento de este tipo de causas por personal cualificado y especializado en derecho tributario. Así mismo, pese al giro competencial de la norma en pro de los estamentos judiciales como concededores de las causas delictivas de fraude y contrabando, el Ministerio de Hacienda no desatendió la materia y oportunidad, ejerciendo sobre los Juzgados especiales de Hacienda, la misma función de control, que el Ministerio de Justicia desempeñaba respecto a los Juzgados ordinarios⁴⁸; así, la Circular de 20 de agosto de 1858⁴⁹, establecía las normas de régimen interior de los Juzgados de Hacienda de primera instancia, distinguiendo entre los Juzgados especiales de Hacienda y los de fuero ordinario que ejerzan esta jurisdicción.

Por último, y en cuanto a las competencias anteriores, se establecía que el Ministro de Hacienda, por si o por medio de la Dirección general de lo contencioso podría pedir a los Jueces y Tribunales que conocieran de los negocios y causas a que se refería el decreto, cuantos datos, noticias o informes estimaran convenientes para la pronta y recta administración de justicia, y con el propio objeto comunicará las órdenes necesarias a todos los agentes del Ministerio fiscal. Quiere decir esto que la norma prevé la comunicación de datos, noticias e informes entre los órganos judiciales y los administrativos, con la finalidad de que sean Fiscales los que promuevan los asuntos de fraude ante la jurisdicción.

En relación⁵⁰ al tipo, en los delitos de contrabando y defraudación, así como a las penas aplicables, es de reconocer que el nuevo texto recogía una tipificación mucho más extensa que la norma anterior, si bien en su gran mayoría quedaba referido a delitos de contrabando o figuras afines al mismo, en cualquiera de sus variantes.

En cuanto a los impuestos indirectos (derechos de consumo, derechos de puertas, arrendados y encabezados) el tipo de lo defraudado o intento de eludir el pago, así como la alteración de la calidad o cantidad de los efectos imponibles, requería que las acciones u omisiones que pudieran producir un menoscabo al Erario, representaran al menos el 5% del importe de los derechos correspondientes a la cantidad o calidad de los géneros declarados, lo que al igual que sucedía en la Ley de 1.830, suponía un límite entre los fraudes que

⁴⁸ LORENZO JIMENEZ, J.V. (2011) *La Jurisdicción de Hacienda y la Unificación de Fueros 1852-1868*. Pág.33

⁴⁹ Las competencias y dependencias organizativas de los Juzgados especiales de Hacienda se regulan en la Circular emitida por la Asesoría General del Ministerio de Hacienda. Boletín Oficial de la Provincia de Madrid. N° 1.444, del 20 de agosto de 1858.

⁵⁰ El Título II del R.D. de 1852 está comprendido de los Artículos 17 a 37.

serían competencia exclusiva de la Administración, y aquellos que podrían ser enjuiciados a posteriori por la jurisdicción.

En los impuestos directos, se tipificaba la ocultación de propiedad, contrato, sucesión y posesión, o cualquier otro acto sujeto a las exacción del impuesto o derecho respectivo en la referida declaración, y faltando en ella a la verdad de los hechos, o cometiendo simulación o falsedad en los documentos que la justifiquen destacando que, en éstos impuestos era requisito del tipo que existiera un requerimiento previo de la Administración⁵¹.

Por último, la norma establecía un mecanismo de cierre por el cual, se tipificaba como delito cualquier otra violación de las reglas administrativas que tuvieran tendencia manifiesta y directa en eludir o disminuir el pago de lo que legítimamente se debía satisfacer por razón de contribución directa o indirecta.

La competencia⁵² para la persecución de estos delitos -de forma análoga a lo que ya establecían los Artículos 97 a 124 de la Ley de 1830- quedaba a cargo de las autoridades, empleados y resguardos de la Hacienda Pública, teniendo igual obligación de perseguirla las autoridades civiles, militares, y todas las fuerzas públicas, las cuales debían realizarla por sí, o a requerimiento de las autoridades de Hacienda. No obstante, pese a los trámites judiciales que pudieran realizarse sobre los presuntos delincuentes, las aprehensiones tenían el carácter de preventivas, en tanto no estuvieran presentes los agentes del fisco, quienes eran los competentes para su realización. Igualmente, los funcionarios y autoridades -distintas a las de la Hacienda Pública- debían poner en conocimiento de los Promotores fiscales las noticias que adquirieran sobre las personas que por circunstancias y métodos de vida pudieran considerarse habitualmente ocupadas en el ejercicio del fraude, a efecto de que los funcionarios cumplieran con el deber de investigar estos asuntos.

Es de destacar que, en el procedimiento de persecución de los delitos de fraude y contrabando, la entrada para reconocimiento en edificios públicos o particulares debía de estar autorizada por la Autoridad competente, si bien la Hacienda Pública, podía bajo su responsabilidad, ordenar tales pesquisas, y para el caso de haberlas acordado sin fundamento, o sin observar los requisitos y formalidades decretadas, el interesado podía ejercer su derecho a pedir la reparación de los daños a que hubieran dado lugar.

⁵¹ El artículo 19.8, en relación al delito de defraudación de las contribuciones directas, establece: “Omitiendo la declaración que debe hacerse para la exacción de las contribuciones directas a la Autoridad u oficina que corresponda, previo el requerimiento de las Administración, en la forma prevenida en las instrucciones.”

⁵² El Título III del R.D. de 1.852 está comprendido de los Artículos 38 a 52.

La principal novedad del nuevo texto⁵³, fue la separación del procedimiento en materia de contrabando y defraudación, distinguiendo el administrativo del judicial. El primero se dirigía a la declaración, venta y distribución del importe de los géneros decomisados, y el judicial, a la imposición de las penas.

En cuanto al administrativo, tendría lugar únicamente en los casos de aprehensión de géneros de contrabando o defraudación, constando en diligencia -siempre que tuviera que producir actuaciones judiciales⁵⁴ -los datos de la aprehensión (lugar, fecha y hora; nombre y vecindad de los conductores o tenedores, efectos aprehendidos, circunstancias particulares, etc...). El expediente administrativo se realizaba por una Junta compuesta por el Administrador del ramo a que pertenecieran los efectos, un Inspector de aduanas, un comerciante nombrado por los interesados, y por el promotor de Hacienda⁵⁵, incorporando a las diligencias -una vez oídos a los interesados- si había lugar o no al comiso, y si los reos aprehendidos habían podido incurrir en penal personal. Hecha la declaración del comiso por la Junta, el Administrador pasaría al Juzgado que correspondiera copia literal autorizada del acta de aprehensión y de las diligencias, siendo los Juzgados y Tribunales los que sustanciarán la causa y determinarán las penas que correspondan.

En cuanto al procedimiento judicial, su inicio tendría lugar, no solo por la aprehensión de géneros de contrabando y defraudación, sino a instancia de parte o por denuncia del Promotor fiscal, quienes además estaban obligados a denunciar no solo en los casos de contrabando y defraudación, sino además a iniciar el proceso criminal contra los que por su método de vida infundieran sospechas de ocuparse habitualmente al contrabando.

Comparando la norma de 1830 y la de 1852, en cuanto a procedimiento y proceso se refiere, podemos comprender la siguiente evolución:

- a) En cuanto a la investigación de los delitos.

⁵³ El Título IV del R.D. de 1852 está comprendido de los Artículos 53 a 115.

⁵⁴ Referencia: Biblioteca de Cataluña. Biblioteca Central 35-8º, 146. Observaciones acerca del Real Decreto de 20 de Junio de 1852, sobre la Jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación. Madrid 1853 (inérito, firmado como A.G.): “He aquí reproducido un nuevo conflicto: Y ¿cuándo según las instrucciones debe instruirse procedimiento judicial? ¿Acaso habiendo de imponerse pena, puede dejar de intervenir la autoridad judicial procediendo juicio por escrito?. Solo al poder judicial compete imponer penas: las autoridades de otro orden castigarán faltas, o corregirán disciplinariamente; luego o el art.55 propone como hipotético lo que es absoluto (...) o es posible que en algunos casos no se impongan penas sino correcciones, por hechos que constituyan contrabando o defraudación (...) la levedad de ciertos hechos limita la acción de la ley a la corrección administrativa, y en tales casos no procede la intervención judicial, y así se desprende de la excepción que comprende el art.54 en su segunda parte.”

⁵⁵ La previsión de promotores especiales de Hacienda se fundaba en la falta de confianza en que los del fuero común pudieran llevar de la gestión de los negocios de Hacienda con la preferencia que el servicio exigía, es decir, se tenía el temor de que los promotores ordinarios no atendieran suficientemente tales asuntos. LORENZO JIMENEZ, J.V. Op.cit.Pág.54

La norma de 1830⁵⁶ determinaba que las pesquisas de los delitos de contrabando y defraudación estarían inmediatamente a cargo de las autoridades de la Real Hacienda, si bien los Jueces deberían iniciar sus actuaciones si conocieran de estos delitos en su jurisdicción, poniendo presos a los delincuentes y, formando las primeras diligencias del proceso para acreditar el delito. La norma de 1852⁵⁷ establecía que la persecución de los delitos de contrabando y defraudación estaría «especialmente» a cargo de la Hacienda Pública, si bien tenían igual obligación de perseguir estos delitos las autoridades civiles y militares. Así mismo, las autoridades, funcionarios y particulares, estaban obligados⁵⁸ a poner en conocimiento del Promotor de Hacienda las noticias que tuvieran en relación a los negocios de fraude, a fin de que éstos cumplieran con su deber.

En primer lugar -y entendemos que por principios liberales-, cambió la denominación de Real Hacienda por la de Hacienda Pública; en segundo lugar, la obligación para investigar los delitos, sustituyó el adjetivo *inmediatamente* por el de *especialmente*; en tercer lugar, los Jueces y Tribunales ya no tenían la obligación de perseguir los delitos, dado que de otra forma, el Artículo 39 del R.D. de 1.852, hubiera incluido junto a las autoridades civiles, las judiciales; en cuarto lugar, desapareció la obligación de poner a los delincuentes a disposición del Gefe de Resguardo o Administrador de Rentas, debiendo ponerlos a disposición del Tribunal competente; y en quinto lugar, las autoridades, funcionarios y particulares debían dar conocimiento de las noticias de fraude, no al Subdelegado de la Hacienda Pública, sino al Promotor Fiscal.

b) En cuanto a la jurisdicción.

⁵⁶ Art. 97. R.D. 1830: “La pesquisa de los delitos de contrabando y defraudación está inmediatamente á cargo de las Autoridades, Empleados y Resguardos de mi Real Hacienda en el modo respectivo á cada clase prevenido en los Reglamentos é Instrucciones.”

Art. 98. R.D. 1830: “Todos los Jueces y Justicias del Reino tienen también la obligación de inquirir si se cometen en el territorio peculiar de su jurisdicción delitos de contrabando y defraudación, y observar la conducta, ocupaciones y manejo de las personas sospechosas de ocuparse en este tráfico; de reconocer los lugares en que tengan noticia que hay existencias de géneros de contrabando ó introducidos fraudulentamente, de poner presos á los delincuentes , y formar las primeras diligencias del proceso para acreditar el delito, descubrir sus autores y cómplices, y hacer constar la aprehensión de los efectos de fraude, si la hubiere habido.”

⁵⁷ Art.38 R.D. 1852: “La persecución del contrabando y defraudación estará especialmente a cargo de las autoridades, empleados y resguardos de la Hacienda Pública, en la forma que respecto de cada clase prevengan los reglamentos.”

Art.39 R.D. 1852: “Tendrán además obligación de perseguir estos delitos las autoridades civiles y militares en su respectivo territorio (...) 1º Cuando fueran requeridas al intento por las autoridades de Hacienda. 2º Cuando hallaren infraganti a los delincuentes. 3º Cuando les fuera notorio algún delito de contrabando o defraudación, y pudieran realizar preventivamente la aprehensión, no hallándose presentes los agentes del fisco, a quienes compete este acto preferentemente (...)debiendo poner en seguida así los reos y géneros aprehendidos, como las diligencias formadas, a disposición del Tribunal competente.”

⁵⁸ Art.39 R.D. 1852: “Las autoridades y funcionarios a quienes se impone la obligación de perseguir el contrabando por los dos artículos anteriores, estarán así mismo obligados a transmitir a los respectivos promotores fiscales de Hacienda las noticias que adquieran relativas a aquellas personas que por sus circunstancias puedan considerarse habitualmente ocupadas en aquel ejercicio, a fin de que dichos funcionarios cumplan con el deber que se les impone en el artículo 65.”

La jurisdicción sobre los delitos de contrabando y defraudación, en la norma de 1830⁵⁹, se ejercía de forma exclusiva por el Superintendente General de la Real Hacienda, por sí y a través de sus Subdelegados, reportando⁶⁰ en su caso los Juzgados el fallo de los procedimientos al Superintendente general quien, oyendo el dictamen de sus asesores acordaría por providencia lo que considerara conveniente, haciendo ejecutar la misma a través de sus Subdelegados, quedando bajo su competencia igualmente las apelaciones que se formularan⁶¹.

En el R.D. de 1852, se diferencia por primera vez entre el procedimiento administrativo del proceso judicial. El administrativo⁶² tendría lugar solo a los efectos de aprehensión de géneros de contrabando o defraudación, limitándose el procedimiento a extender las diligencias oportunas. Como variante respecto al texto anterior, una vez redactada el acta o diligencia de aprehensión, sería una Junta⁶³ la que determinara la trascendencia penal de los hechos, con carácter previo a la remisión de las actuaciones al Promotor Fiscal. Dentro del procedimiento administrativo⁶⁴, también es de destacar que la disconformidad de los interesados con la declaración de comiso, podrían reclamarla ante el

⁵⁹Art. 125. R.D. 1830: “El superintendente general de mi Real Hacienda es el Juez único y privativo en primera instancia para conocer de todos los delitos de contrabando y defraudación que se cometan en el Reino. Esta jurisdicción la ejerce por sí, y por medio de sus Subdelegados, en los partidos judiciales de Rentas, o de los especiales en que tenga á bien delegarla en casos particulares.”

Art.126 R.D. 1830: “En la segunda y tercera instancia conocerá privativa y exclusivamente de las causas sobre delito de contrabando y defraudación mi Consejo supremo de Hacienda , cerrándose irrevocablemente el juicio con sus providencias que causen ejecutoria.”

⁶⁰ Art. 159. R.D. 1830: “Cumplido el término de instrucción, y recogiendo los autos de oficio de quien los tuviere, sin admitirse escrito alguno, se señalará día para la vista en uno de los tres inmediatos, y asistiendo á ella el Juez, su Asesor y el oficio Fiscal inexcusablemente, y los defensores de los procesados, si lo tuvieren por conveniente, se pronunciará el fallo definitivo, que se remitirá al Superintendente general de mi Real Hacienda con los autos originales.”

⁶¹ Art.160 R.D. 1830: “El Superintendente general, oyendo el dictamen motivado de los Asesores de la Superintendencia, acordará la providencia que estime de justicia , y con ella se devolverán los autos al Subdelegado para que la publique y ejecute en su lugar.”

⁶² Art.54 R.D. 1852: “El procedimiento administrativo tendrá lugar solo en el caso de aprehensión de géneros de contrabando o defraudación, exceptuándose lo previsto en los artículos 90, 91 y 97 de la instrucción de Aduanas.”

Art.55 R.D. 1852: “En toda aprehensión de géneros de contrabando o defraudación que según las instrucciones deban producir actuaciones judiciales, se estenderá en el acto una diligencia en la que se haga constar: (...)6º. La circunstancias particulares que hubieran ocurrido en la aprehensión, y que pudieran interesar para la calificación de los hechos.”

⁶³ Art.57 R.D. 1852: “Una Junta compuesta del Administrador del ramo a que pertenezcan los efectos de que se trate, el Inspector primero, de uno de los de las vistas de la Aduana donde la hubiere, de un comerciante nombrado por los interesados, y que acredite haber pagado el subsidio; y del Promotor Fiscal de Hacienda, con el acta o diligencia de aprehensión, a tenor de lo dispuesto en el art.56, y oyendo a los interesados, declarará, previo al reconocimiento pericial que se consignará por escrito: 1º Si ha lugar o no al comiso con arreglo a lo dispuesto en el presente decreto, instrucciones y reglamentos respectivos. 2º Si los reos aprehendidos han podido incurrir, según lo que resulte del acta y diligencias de aprehensión, en penal personal.”

⁶⁴ Art.59 R.D. 1852: “...Si no se conformaren, podrán acudir al Gobierno a través de la Dirección del ramo respectivo; pero solo para el efecto de la declaración de comiso, debiendo resolverse la instancia en el término preciso de un mes, ejecutándose lo que el Gobierno resuelva y sin que la queja interpuesta suspenda el curso de los procedimientos judiciales para la imposición de las penas. Igual recurso podrá interponer el Promotor fiscal cuando creyere que la declaración de la Junta puede irrogar perjuicios a la Hacienda.”

Gobierno, pero únicamente a los efectos del comiso, sin que la queja interesada suspendiera el procedimiento judicial para la imposición de las penas. Una vez ultimada la declaración de comiso por la Junta, el Administrador pasaría al Juzgado que correspondiera copia literal del acta de aprehensión y las diligencias.

El judicial, tendría lugar no solo por la aprehensión de géneros de contrabando y defraudación, sino a instancia de parte, o por denuncia del Promotor Fiscal. Por tanto, podemos observar que el impulso del proceso no tiene que provenir de forma exclusiva por parte de la Hacienda Pública⁶⁵. Circunstancia distinta, es la referida a la calificación previa de los hechos, dado que si bien la jurisdicción podía impulsar el proceso por delito, sería imprescindible la remisión previa a la Administración para realizara las actuaciones de calificación a través de la Junta Administrativa. En este sentido, entendemos que la actividad de la Administración sería siempre previa e imprescindible, y por tanto la Jurisdicción penal quedaba supeditada a la actividad y calificación de la primera.

Las diferencias que encontramos entre ambas normas penales, en atención a la relación procedimiento-proceso, ofrece ciertas similitudes a la regulación normativa actual. En primer lugar, las competencias sobre investigación del fraude, quedaban relegadas al ámbito administrativo. En segundo lugar, el inicio del proceso penal, estaba limitado a la actuación del Promotor Fiscal, de modo que bien sea por la declaración de comiso, bien sea por denuncia de parte, sería éste y no otro, quien debía promover la acción ante los Juzgados. Y en tercer lugar, la norma de 1852 vino a regular un procedimiento intermedio -de tinte administrativo- entre el acta de aprehensión y el proceso judicial, contemplado en la fase en que la Junta administrativa realizaba las indagaciones necesarias para formar un expediente (declaración de comiso), que trasladaba al Promotor Fiscal para que formulara la denuncia. Como se observa, y en relación al sistema actual, la actuación y resultado de la Junta Administrativa -lo que hoy está reservado a la Dependencia de Inspección- respondía a una calificación penal en sede administrativa, sin que el procedimiento judicial pudiera iniciarse y sustanciarse de forma autónoma, a dicha calificación previa.

Si bien de la lectura del R.D. de 1852 se puede extraer que la Hacienda Pública podía ejercer sus funciones administrativas, y simultáneamente las judiciales -a través del nombramiento de Jueces especiales y Promotores Fiscales-, la normativa de la época tendía a eliminar paulatinamente esta Jurisdicción especial en favor de la Jurisdicción ordinaria. Del estado general de la Jurisdicción especial de Hacienda, es relevante la exposición del

⁶⁵ Art.66 R.D. 1852: “El proceso empezará por un auto de oficio, en que se haga espresión de las causas que impulsan el procedimiento. Por este auto se mandará unir al proceso el acta de aprehensión, y el espediente administrativo seguido por la Junta que entendió de la declaración de comiso, en el caso de haber habido aprehensión, y la querrela de parte, o la denuncia del Promotor Fiscal en el caso respectivo.”

día 24 de diciembre de 1860 del entonces Asesor General del Ministerio de Hacienda, Francisco de Cárdenas, en el Congreso de los Diputados⁶⁶, en la que situaba que las condiciones que había dado lugar a la implantación de los Juzgados especiales habían cambiado, existiendo comunicaciones rápidas entre la Capital y las provincias; se disponía de una Administración más perfeccionada, y era innecesario por tanto “*un régimen judicial diverso y un orden de tribunales separado e independiente del general*”. Por otro lado las Leyes especiales otorgaban a la jurisdicción ordinaria un número considerable de litigios, sin distinción de lugares ni limitación alguna, lo que impedía a la Administración central la inspección y control de los asuntos de Hacienda, no teniendo igualmente, capacidad para tener agentes especiales en todos los Juzgados. Las argumentaciones anteriores se traducen en la prescindibilidad de la jurisdicción especializada de la Hacienda Pública, siendo más acertada la adopción de medidas concretas, como por ejemplo, la aptitud especial y de conocimiento de los jueces dedicados a conocer de los asuntos de Hacienda, entendiendo que la legislación fiscal era extensa y complicada; que la competencia en la materia se asignara a los Juzgados de primera instancia de las capitales de provincia, y en segunda a una sola Sala de cada Audiencia; y que los agentes del Ministerio de Hacienda fueran *activos y celosos* en la defensa de la Hacienda Pública ante la Jurisdicción ordinaria. No es menos de mencionar la alusión referida a que, los Jueces no podían ignorar las leyes ni dejar de aplicarlas -en alusión a la falta de formación fiscal-, ante el ejercicio de *abogados diligentes y celosos*. Alertaba además que, por motivos económicos se habían ido suprimiendo Promotores fiscales de Hacienda, de tal manera que las actuaciones quedaban en manos de los Promotores ordinarios, los que actuando en los Juzgados especiales, dependían de otros jefes y de otro Ministerio.

La Comisión General de Codificación 1861⁶⁷, no consideró indispensable la existencia de la jurisdicción especial de Hacienda, dado que la Administración central contaba con medios mucho más eficaces, la Justicia se administraba por jueces de nombramiento real, casi había desaparecido la confusión de jurisdicciones, y los asuntos que los Juzgados ordinarios conocían de la Hacienda Pública se limitaban a los *montrescos, señoríos y capellanías*, considerando igualmente inapropiado que las jurisdicciones dependieran de Ministerios distintos⁶⁸. En igual sentido se pronunciaba el

⁶⁶ DSCD, 3, 3 de diciembre de 1862, apéndice 2; también en el BOMH, 1862, tomo XVIII, pág. 157 ss.

⁶⁷ LASSO GAITE, J.F.(1998) *Crónica de la codificación española*. Pág. 79 y ss. También, RGLJ 1.871, Tomo 39, pág.118-119.

⁶⁸ Es de resaltar que tal y como consta en la memoria de la Codificación, Francisco de Cárdenas, era también miembro de la Comisión, lo que justifica la mimética redacción entre su exposición en las Cortes, y lo señalado en los motivos de la Comisión.

proyecto de Ley de 6 de noviembre de 1863 remitido al Senado⁶⁹, en la que se argumentaba que habían dejado de existir los motivos especiales que promovieron la creación de la jurisdicción de Hacienda, citando la Base 3ª:

“Cuando la Administración de la Jurisdicción ordinaria estaba mal organizada y era ejercida en muchos pueblos por alcaldes ordinarios, que en su mayor parte desconocían el derecho, cuando la falta de comunicaciones haría más fácil la acción del Gobierno y su debida inspección sobre la recaudación de impuestos, cuando cada uno de los antiguos Reinos tenía diferente sistema tributario, cuando se hallaban confundidas las atribuciones administrativas con las jurisdiccionales, no es de extrañar que para salvar los intereses del Erario se crearan jueces especiales, que pudieran con más facilidad entender en todos los negocios relativos a la Hacienda y decidirlos con más conocimiento de la legislación fiscal, a cuyo estudio y práctica exclusivamente se dedicaban.”

En esta situación, la Ley de bases de 11 de abril de 1868⁷⁰ contemplaba la unificación de los fueros existentes y la supresión de los Juzgados especiales de Hacienda. El artículo 2 de esa Ley establece que, “...*el Gobierno hará en la organización actual de los Tribunales las reformas que considere de mayor urgencia, con arreglo a las bases siguientes: (...) 2ª.- Supresión de los Tribunales especiales de Hacienda y Tribunales de Comercio, devolviéndose el conocimiento de los pleitos y causas en que hoy entienden a la Real Jurisdicción ordinaria*”.

V.- El Código Penal de 1870. La Ley de contrabando y defraudación de 1904.

El Código Penal de 1870⁷¹, y tras un paréntesis de cinco décadas, vuelve a recoger en su articulado el delito tributario⁷². El Artículo 331 de la nueva norma penal establecía el siguiente dictado:

“El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta deba satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quintuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas.”

La nueva regulación penal significó el principio del fin, de la regulación bajo Ley especial -1830 y 1852-, de los delitos de fraude tributario, quedando en principio, la ocultación de bienes, oficio o industria con la intención de eludir el pago de impuestos directos, tipificada bajo el nuevo Código Penal, continuando los ilícitos sobre contrabando

⁶⁹ DSS de 6 de noviembre de 1863. Apéndice 20 al número 3.

⁷⁰ Boletín de la Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Abril de 1868. Pág. 449.

⁷¹ Código Penal Reformado. Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Madrid, Imprenta de la Revista de Legislación. 1870.

⁷² Si bien no podemos hablar del concepto de delito fiscal tal y como en la actualidad se conoce, siendo más bien un tipo delictivo orientado a la ocultación que al resultado.

y defraudación en rentas de aduanas, sujetos a la regulación el R.D. de 20 de junio de 1852.⁷³ Por su parte los impuestos indirectos se considerarían incluidos en el Artículo 331 del Código penal, en primer lugar por la Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1892, a través de su Artículo 20⁷⁴ -respecto a los de consumo, realizados a mano armada, en cuadrilla, o con reincidencia-, y en segundo lugar -con referencia general a la imposición indirecta-, por la Ley de Presupuestos de 5 de agosto de 1893 a través de su Artículo 56⁷⁵.

Si bien la tipificación de este delito en la norma penal, adquirió relevancia en cuanto que se consideró un antecedente directo del actual delito fiscal⁷⁶, quizás fue más relevante, la separación procedimental y procesal -que perdura hasta la actualidad- establecida desde este momento en relación a la persecución de los delitos tributarios por ocultación, así como la separación que con carácter general se hizo, en la persecución de los fraudes en las figuras impositivas directas e indirectas, de la que se realizaba sobre los delitos de contrabando y de fraude en rentas de aduanas. No discutiremos aquí la finalidad represiva del precepto, sino las consecuencias de su aplicación desde el punto de vista tributario; y no solo no en su época, sino a través de un periodo de cercano a cien años⁷⁷, en los cuales los procesos por delito fiscal fueron ciertamente escasos.

El nuevo sistema sin embargo, no dejaba de ofrecer cierta confusión⁷⁸ sobre la nueva regulación del delito, en relación a los elementos del tipo definidos en la anterior norma penal⁷⁹.

El Artículo 331 del CP, tipificaba la acción u omisión por la que se ocultan bienes, oficio o industria con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por ellos corresponda; de otro lado, el Artículo 626 del CP establecía la derogación de las normas penales generales anteriores, salvo los delitos no regulados en el mismo, y ello con arreglo

⁷³ La Disposición Final (Art.626) del Código Penal de 1870, señala: “Quedan derogadas todas las leyes penales generales anteriores a la promulgación de este Código, salvo las relativas a los delitos no sujetos a las disposiciones del mismo, con arreglo a lo prescrito en el art.7º.”

⁷⁴ Artículo 20: “Toda defraudación contra el impuesto de consumos, realizada a mano armada, o en cuadrilla de más de tres individuos, así como cuando se cometa por segunda vez, será penada como tal defraudación por los Tribunales ordinarios con sujeción al último párrafo del artículo 554 del Código Penal”. Gaceta de Madrid de 6 de agosto de 1893.

⁷⁵ Artículo 58: “Los actos u omisiones contrarios a las disposiciones vigentes que tengan por objeto la defraudación de algún impuestos indirecto, serán castigados con arreglo al artículo 331 del Código Penal vigente, ya los realicen los productores fabricantes, ya los especuladores, en los artículos gravados”. Gaceta de Madrid Nº 218 de 6 de agosto de 1893.

⁷⁶ Como también lo fueron los Artículos 573 y 574 del C.P. de 1822.

⁷⁷ Hasta la publicación de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre sobre medidas urgentes de reforma fiscal. Para un estudio detallado de las diversas modificaciones operadas sobre el tipo penal que comentamos, *Vid.* MARTINEZ PEREZ,C, (1982) *El delito Fiscal*. Pág.140-145.

⁷⁸ En principio solo serían las contribuciones directas, la industrial y la territorial, las verdaderamente protegidas por este tipo penal (...) sin perjuicio de que hubiera otras normas reguladoras de otros tributos que castigaban su defraudación por remisión expresa a este concepto. AAVV. Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Op.Cit.Pág.43

⁷⁹ Sin entrar en mayor profundidad, dado que no es motivo de esta investigación el análisis exhaustivo de los elementos del tipo penal.

a lo prescrito en el Artículo 7, que disponía: “*No quedan sujetas a las disposiciones de este Código los delitos que se hallen penados por leyes especiales.*” En este sentido, y de ahí la confusión, la Ley de 1852, considerada como Ley especial, a parte de regular los delitos de contrabando y fraude de aduanas, regulaba en su Artículo 19 la defraudación de los derechos de consumo, los derechos de puertas, la alteración de la cantidad o calidad de los efectos imponibles, la omisión de declaración para la exacción de las contribuciones directas, la ocultación de propiedad, contrato, sucesión o posesión sujeto a exacción de impuesto, la falsedad en documentos, y cualquier otra violación de las reglas administrativas con tendencia a eludir o disminuir el pago que deba hacerse de contribución directa o indirecta.

Si bien estamos ante dos normas penales, de las que a priori se debiera entender, que la defraudación en las contribuciones directas quedaba regulada por la nueva norma penal, y las defraudaciones por contrabando y aduanas sujetas a la Ley de 1852, los tipos penales regulados en ésta última, no eran precisamente iguales a los tipos regulados en el Artículo 331, puesto que la primera se refería a la omisión de declaración una vez requerido por la Administración, a la ocultación de propiedad, contrato, sucesión o posesión, o a la falsedad en los documentos, sin que la norma de 1852 mencionara que estas acciones u omisiones lo fuesen con la intención de eludir el pago de contribuciones; mientras que en la segunda, la ocultación o ausencia de verdad, una vez requerido por el competente funcionario, debía tener finalidad la elusión de los impuestos que debían satisfacerse. Igualmente, los tipos señalados en la norma de 1852, se encontraban incluidos en el Título Segundo bajo la rúbrica *de los delitos de contrabando y defraudación y de sus penas*, en tanto que el C.P. de 1870 situaba la ocultación como un delito de falsedad.

Partiendo de una posición pacífica -puesto que no es nuestro cometido profundizar en los elementos del tipo penal- en que la norma de 1870 pasó a sustituir a la de 1852 en lo relativo a los fraudes fiscales -salvo los de contrabando y aduanas- coincidimos con VALLEJO POUSADA⁸⁰ en que la figura del delito fiscal en el Código Penal de 1870 apareció en España en respuesta al crecido fraude en las contribuciones directas de producto, y más concretamente, en la contribución industrial a raíz de la reforma de 1869 y 1870. Pero la concepción de este ilícito penal, por su estructura, requisitos, y finalidad, atendía más a una sanción propia del sistema tributario⁸¹, que a un elemento disuasorio o

⁸⁰ VALLEJO POUSADA, R.(1996) Op.Cit.Pág.150.

⁸¹ GROIZARD (1911), “No es de extrañar, que cuando en 1.870 se reformó nuestro Código Penal vinieran nuestros legisladores en auxilio de la Administración General del Estado, fortaleciendo los ordinarios debilitados medios de apremio de que esta se sirve para llenar los servicios, hacer cumplir sus mandatos, con el recurso extraordinario de una sanción contra los que faltando a la verdad debida a los poderes públicos lograban, por tan fraudulentas artes, eximirse de pagar la contribución correspondiente.”. El Código Penal de

represor, frente a los delitos que por trasgresión de las normas tributarias -en su sentido recaudatorio- pudieran ser penados, tendiendo en cuenta además, que al no establecer una cantidad mínima que operara como límite entre el ilícito administrativo y el penal, toda ocultación fraudulenta con el propósito de eludir el pago de los impuestos sobre bienes, oficio e industria, sería merecedora de una multa de carácter penal⁸².

Entendemos que, en el contexto económico-social de la época, quedó justificada su inclusión en el Código Penal, no tanto por su función disuasoria frente a incumplimientos penales de orden económico, sino como medida de refuerzo contra el incumplimiento de las obligaciones formales tributarias, que realmente eran las que imposibilitaban la recaudación de los tributos al carecer de censos correctos a través de los que practicar las correspondientes cuotas de tributación, lo que como más adelante veremos, correspondía con su inclusión en el capítulo de las falsedades.

V.I.- El procedimiento por Fraude Fiscal: impuestos directos e indirectos.

Situados en la norma penal del momento, es necesario -con el objeto de conectar el posible incumplimiento de las obligaciones tributarias de la época con el objeto de nuestra investigación-, citar los aspectos formales de los principales tributos, como posible origen en la conexión entre el procedimiento y el proceso:

1º.- La contribución de inmuebles, cultivo y ganadería⁸³: se estableció mediante repartimiento, asignando el Estado a cada Provincia un cupo, que era distribuido por las Diputaciones entre sus localidades, y éstas, entre sus contribuyentes. Se consideraban inmuebles los terrenos, cultivados o no, y los edificios rústicos y urbanos. Los propietarios, que poseyeran o administrasen estos bienes, debían realizar una relación jurada en la que se incluyeran el nombre de cada finca, el domicilio, su extensión y linderos, el valor de la renta -en caso de estar arrendada-, el valor de su adquisición, y los censos o cargas que la graven. En el mismo sentido, tenían que prestar relación jurada los propietarios de los censos y cargas impuestas sobre los inmuebles -detallando el capital de censo o carga, cantidad anual de cobro, e identificación de la finca y propiedad- y los inquilinos sobre los

1870, comentado y concordado. Pág. 969-970. En páginas anteriores de la obra (669-670), este Autor, señala "Pero si con remedios de esta índole creyeron sus autores que el mal se había de atajar y concluir, no puede negarse que cometieron una equivocación. El escaso número de causas que sobre esta materia se han instruido, no prueba que el hecho mencionado no se repita con sensible frecuencia, sino que contra abusos que la opinión pública extraviada no rechaza con la debida energía son casi siempre preceptos sin realidad los punitivos."

⁸² Afirmación que se realiza con carácter general, sin entrar en los delitos cometidos con uso de armas, en cuadrilla, reincidencia, o insolvencia, en los que el Código Penal sí establece penas de arresto y prisión.

⁸³ R.D. de 23 de mayo de 1845. B.O.E. Gaceta de Madrid N° 3935 y 3936 de 23 y 24 de junio de 1845., con vigencia hasta la publicación de la Real Orden 28 de octubre de 1863, del Reglamento General de la Contribución Territorial.

inmuebles arrendados. La recaudación de las contribuciones se realizaba de forma trimestral, por cobradores nombrados por los Ayuntamientos⁸⁴, mediante papeleta que entregaban a cada contribuyente. El impago de la contribución en su fecha, conllevaba el inicio del procedimiento de apremio, que podía significar la ejecución del apremio contra sus bienes. Este sistema, se veía complementado con los padrones municipales de los pueblos -o amillaramientos⁸⁵- que junto a las relaciones juradas de los contribuyentes daría lugar al padrón individual de riquezas, los cuales eran remitidos a los Intendentes, para su traslado al administrador de contribuciones, el que una vez comprobadas y aprobadas, remitía a través de los intendentes a las Diputaciones para que se distribuyera el cupo provincial asignado por el Estado.

2º.- La Contribución del Subsidio Industrial y de Comercio: que bajo esta denominación⁸⁶, surgió también de la Ley de 23 de mayo de 1845. Por este concepto quedaba sujeta a tributación toda actividad de industria, comercio, profesión, arte u oficio, de acuerdo a una cuota fija (en función de la población), y de una cuota proporcional (en función del alquiler del local). Cualquier persona que pretendiera ejercitar una profesión, oficio o industria, se veía obligado a presentar una declaración firmada (ante la administración en las capitales de provincia, o en el Ayuntamiento para el caso de los pueblos) que expresara nombre y domicilio, industria o profesión, y si ya era contribuyente, la clase, domicilio y cuota que pagaba. El sistema de pago era por repartimiento -al igual que en el caso de las de inmuebles- mediante agrupación gremial, de modo que en cada gremio o colegio existía un registro de todos sus miembros, el cual era remitido cada año a la Administración de Hacienda; al mismo tiempo, la Administración de Hacienda -o en su caso los Ayuntamientos- nombrarían cada año a unos

⁸⁴ La Real Orden de 5 de septiembre de 1845, estableció el sistema de cobro en las capitales de provincia, a través de la Hacienda Pública, por medio de sus propios recaudadores.

⁸⁵ Los amillaramientos se consideraban perpetuos, sirviendo las cartillas de evaluación para verificar la riqueza de las fincas. Las Juntas y Comisiones de amillaramiento podían exigir a los propietarios, administradores, colonos e inquilinos declaraciones juradas de los bienes que disfrutaban, para esclarecer la verdadera riqueza de los bienes que poseían o disfrutaban. Los miembros de las Juntas de Amillaramiento recorrían las zonas para su reconocimiento, recogiendo en un libro de actas, los datos y condiciones de las fincas rústicas, así como los datos y condiciones de las fincas urbanas, y del mismo modo inspeccionaban los ganados y cultivos, procediendo a rectificar en su caso los expedientes de amillaramiento. De acuerdo con el Reglamento General para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería. (BOE. Gaceta de Madrid Nº 281, de 8 de octubre de 1885.). La Ley de presupuestos de 30 de junio de 1869⁸⁵ modificó las bases por las que se regía la realización de los amillaramientos, requiriendo la declaración jurada -anteriormente relación jurada- del contribuyente en la que expresara el valor capital y el valor en renta de sus fincas, creando una comisión de amillaramiento en cada pueblo, decretando la publicidad de los mismos y las imposiciones individuales, estableciendo la acción pública para denunciar toda ocultación y, la penalidad rigurosa para las ocultaciones y multas. B.O.E. Gaceta de Madrid Nº 183 de 2 de julio de 1869. Para una lectura detallada de la estructura y funcionamiento de las contribuciones directas de la época: Tratado de las Contribuciones Directas en España. Pío Agustín Carrasco. Madrid 1867. Biblioteca UCM.

⁸⁶ Tiene como precedentes la contribución de patentes de 19 de noviembre de 1810, y el subsidio de comercio, establecido por Real Decreto de 16 de febrero de 1824.

clasificadores, encargados de indicar a sus miembros la cantidad a abonar, siendo en todo caso un sistema de repartimiento que implicaba la responsabilidad colectiva del pago, dado que cada gremio se responsabilizaba del cobro de las cuotas, y de depositarlas en la tesorería provincial⁸⁷.

3º.- El impuesto de Cédulas Personales: tiene su origen en el control que sobre las personas en España se seguía para que acreditaran su nombre, origen y vecindad, a través de los pasaportes para el interior del reino, para viajar y las cartas de seguridad, los cuales quedan sin efecto, desde la Real Decreto de 15 de febrero de 1854⁸⁸, por el que se crean las *cédulas de vecindad*. Estas cédulas eran entregadas cada año durante el mes de enero -y de cobro anual- por la autoridad, en función de número de miembros por familia que constaran en el padrón de la población. Las cedulas de vecindad, -a raíz de la Ley de Presupuestos de 1870- fueron convertidas en un impuesto con el nombre de *cédulas de empadronamiento*⁸⁹, siendo su precio entre 1 y 3 pesetas, siendo imprescindibles para realizar cualquier actuación pública. Posteriormente, y por la Ley de Presupuestos de 1872, fueron clasificadas en ordinarias, especiales y gratuitas. En la Ley de Presupuestos de 1874 fueron denominadas como cédulas personales⁹⁰.

4.- El Impuesto de Consumos: el Real Decreto de 15 de diciembre de 1856, desarrollado por la Instrucción de 24 de diciembre de 1856⁹¹, fue suprimido por el Decreto de 12 de octubre de 1868⁹² que lo estableció a partir de entonces como una contribución directa mediante repartimiento en función del censo de población, con base en el alquiler real de la vivienda del cabeza de familia, o el valor de la vivienda si fuera propia y, el

⁸⁷ La Ley de presupuestos de 3 de junio de 1869 (BOE Gaceta de Madrid. Nº 85 a 93. De 26 de marzo a 3 de abril de 1870.), reformó las tarifas, estableciendo además, los requisitos de las declaraciones de los contribuyentes, los Jurados -retribuidos- para resolver las reclamaciones, y la retribución para los denunciadores de ocultaciones. Esta contribución, se vio sustituida por el Reglamento aprobado por el Decreto de 20 mayo de 1873 (BOE Gaceta de Madrid. Nº 148. De 28 de mayo de 1873.), y que sería sustituido por el Reglamento aprobado por el Real Decreto de 13 de julio de 1882 (BOE Gaceta de Madrid. Nº 197. De 16 de julio de 1882.). El contenido de todos estos reglamentos es similar, debiendo cualquier sujeto, español o extranjero, que quisiera ejercer una actividad de industria, comercio, oficio o profesión, estar debidamente registrado en el padrón industrial, con carácter previo al inicio de su actividad, siendo el sistema de repartimiento, para el pago de las contribuciones, igual al antes explicado.

⁸⁸ BOE Gaceta de Madrid. Nº 413. De 17 de febrero de 1854.

⁸⁹ BOE Gaceta de Madrid. Nº 18. De 18 de enero de 1871.

⁹⁰ La Ley de Presupuestos de 1881 (⁹⁰ BOE Gaceta de Madrid. Nº 11. De 11 de enero de 1882.) reguló las cédulas personales en once clases, de tal forma que la persona que recibiera una cédula de primera clase -en base a que pagaba más de 5.000 pesetas de contribución directa-, contribuiría con la cantidad de cien pesetas al año, y la persona que recibiera una cedula de clase 11 contribuiría con la cantidad de 50 céntimos al año. La vigencia de las cédulas era de un año, y eran de adquisición obligatoria, y su tarifa estaba referida al montante total pagado por cada contribuyente en relación a las restantes contribuciones. Las hojas declaratorias debían de presentarse en las Delegaciones provinciales de Hacienda, por el cabeza de familia -o bien en los Ayuntamientos en el caso de poblaciones- figurando el nombre y apellidos, edad, estado civil, domicilio y su capacidad contributiva, con el fin de determinar la clase de cédula que estaba obligado a suscribir.

⁹¹ BOE Gaceta de Madrid 1.454. de 27 de diciembre de 1856

⁹² BOE Gaceta de Madrid 288. de 14 de Octubre de 1868

numero de personas que constituyera la familia, incluidos los criados y huéspedes permanentes. La contribución sería exigida a los Jefes de familia, pero con expedición de tantos recibos como contribuyentes hubiera en la vivienda. La recaudación estaba encomendada a los Ayuntamientos, siempre que no excedan de 2.000 *almas*, y las demás por la Administración, siempre y cuando ésta pudiera realizarla. La Ley de Presupuesto de 1874⁹³, restablecería el Impuesto de Consumos, como impuesto indirecto a través de su Artículo 13, en el que recoge: “Se restablece el impuesto indirecto sobre el consumo de las especies de comer, beber y arder, el cual se exigirá con arreglo a la tarifa y bases que comprende el Apéndice de la letra C.” A partir de la Ley de Presupuestos de 1881, 1885, 1888 y 1889⁹⁴, el impuesto de consumos será exigido mediante repartimiento a través los encabezamientos por consumos -lo que le devuelve el carácter de impuesto directo- señalando el Artículo 3 de la Ley de Presupuesto de 1889 que: “El encabezamiento de una población tiene por objeto otorgar por la Hacienda al Municipio la facultad de recaudar para si los derechos de consumo que corresponden al distrito municipal, mediante un tipo fijo y con sujeción a las mismas reglas que ella esté obligada a observar.”

Una vez establecido que, el cálculo de las contribuciones directas dependía de las declaraciones que sobre sus estados patrimoniales⁹⁵, empresariales, profesionales y familiares, realizaran los contribuyentes, convenimos en establecer que el Artículo 331 del Código Penal de 1870, mantenía un propósito previo como era tipificar, más que la posible defraudación económica, la ocultación y defraudación previa de los datos necesarios para el cálculo de las contribuciones, y de ahí que entendamos, se presente como un delito de falsedad, orientado a sancionar las acciones u omisiones que pretendieran mantener una situación de desconocimiento, una vez que se ha sido requerido por el competente funcionario⁹⁶. En este sentido se manifestó la Sala segunda del Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de marzo de 1986 (EDJ 1986/1896), señalando que -F.D. Primero- *“en lo que respecta a la naturaleza jurídica de la infracción estudiada, con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis*

⁹³ BOE Gaceta de Madrid 179 de 28 de junio de 1874

⁹⁴ BOE Gaceta de Madrid 180. de 29 de junio de 1889.

⁹⁵ Con AYALA GÓMEZ, I.(2009) “Es menester mencionar una de las características más sobresalientes del sistema impositivo de la época: el desconocimiento de las riquezas (principalmente de naturaleza territorial) que podían estar sujetas a tributación, debido a la ausencia de un catastro en condiciones -lo que se conseguiría ya en pleno siglo XX- dando entrada al sistema de amillaramientos.” Op.cit.Pág.38. En el mismo sentido se manifiesta NOREÑA SALTO, J.R. (1983), Op.cit.Pág.139-140, al indicar que la justificación de su inclusión dentro del capítulo de las falsedades, era el hecho de que algunas contribuciones debían ser determinadas previa declaración jurada del contribuyente y por ello lógico que se recogiera en el Título III relativo a conductas que consistían en una alteración de la verdad.

⁹⁶ La ocultación según NOREÑA SALTO, J.R. (1983) Op.cit.Pág.140, se podía realizar de cualquier forma ya que el Código Penal no limitaba los medios, pero si exigía, que esta se produjera después del requerimiento del funcionario competente, de modo que normalmente la ocultación se realizaba en una declaración verbal o escrita ante el funcionario.

que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades.” De otro lado, no se descartan otras posiciones⁹⁷ sobre la naturaleza del tipo penal señalado en el Artículo 331, o sobre el bien jurídico protegido⁹⁸ por el mismo, si bien, a lo largo de la investigación las podremos de manifiesto conforme analicemos su evolución hasta nuestros días.

Situados tanto en la normativa tributaria, como en la penal de la época, la conexión que se produce entre el procedimiento administrativo y el proceso penal⁹⁹, parte de forma inequívoca de una actuación previa en sede administrativa -bajo normas administrativas ya independientes de las normas penales- dado que el tipo del ilícito precisa de requerimiento del competente funcionario, entendiéndose por tanto que la persecución de los delitos de fraude tributario quedará al completo arbitrio de la Administración¹⁰⁰, de lo que se desprende que, no puede existir delito de ocultación -total o parcial- por el mero hecho de la misma. En el mismo sentido, tampoco podía existir delito, cuando ante el requerimiento se manifieste la verdad, pese a la posible extemporaneidad del cumplimiento. Esto implica -como en adelante desarrollamos- que los asuntos conocidos por incumplimientos tributarios, quedaban directamente atribuidos a la Administración¹⁰¹, y sería ésta la que debería tramitar la correspondiente noticia de los hechos presuntamente delictivos, lo que puede considerarse un requisito de procedibilidad análogo al que muy posteriormente establecería la Ley 50/1977 de medidas urgentes de reforma fiscal. Al mismo tiempo, por la propia configuración del tipo delictivo, existen dos condicionantes más en el precepto penal que potencian -y legitiman de forma excluyente- la actividad de la Administración con carácter previo al inicio del proceso, establecidas de un lado, por la valoración que la Administración realice sobre de las declaraciones -orales o escritas- del requerido

⁹⁷ “No obstante la inclusión de este precepto en el Título de las falsedades, la doctrina entendió que el bien jurídico tutelado no lo era tanto la fe pública, como la Economía nacional, la Administración del Estado o el Erario público que se veía privado del cobro del respectivo impuesto”. CÓRDOBA RODA, J.(1978). Comentarios al Código Penal. Pág.1008. “La opinión dominante insiste en que la conducta de ocultación que se describe en el artículo 319 no es suficiente para justificar la inclusión de este precepto en el título de las Falsedades, y ve en la figura delictiva que comentamos más que un ataque a la fe pública, una ofensa a la economía nacional o a la Administración del Estado”. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.(1983). *El nuevo delito fiscal*. Tomo II. p. 255 y 256. MARTÍNEZ PÉREZ, C.(1982). *El Delito fiscal*. Op.cit.Pág.146. RODRÍGUEZ MOURULLO, G.(1974). *Presente y futuro del delito fiscal*. Pág.51.

⁹⁸ Para la mayoría de los Autores no era la Fides Pública lo que se defendía, sino que más bien se trataría de un delito de desobediencia. GROIZARD Op.cit.Pág.671, QUINTANO RIPOLLES, A.(1966), *Comentario al Código Penal*. Pág.647.

⁹⁹ A partir de la publicación del Código Penal de 1870, podemos establecer el origen de la conexión entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, tal y como en la actualidad se estudia, puesto que deja de haber un solo texto normativo que regule los delitos de fraude tributario bajo una única Ley especial, pese a la distinción que del procedimiento administrativo y proceso judicial que existía en éstas.

¹⁰⁰ AAVV, *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Op.Cit.Pág.43

¹⁰¹ Sea por las actuaciones propias de la Inspección, o bien a través de la denuncia pública. Hablamos de competencia en su conocimiento, aunque la competencia en su persecución además de estar principalmente atribuida a las instituciones de la Hacienda Pública, también dispuesta para el resto de autoridades civiles, judiciales, policiales, etc...

contribuyente en orden a establecer si ha concluido con verdad; y de otro, en atención a la voluntad o no de que la presunta verdad incompleta se hubiera manifestado con el propósito de eludir el pago de los impuestos que correspondieran.

Ejemplo de lo anterior, es lo dispuesto en el Reglamento provisional para la administración y cobranza del Impuesto de Consumos de 21 de junio de 1889¹⁰², en el que el Capítulo XXI -Procedimiento para imponer la penalidad- señala:

“Art.301. Para imponer las responsabilidades de que trata el capítulo, los procedimientos serán exclusivamente administrativos.

A los Tribunales corresponde entender en los delitos que puedan cometerse al realizar las defraudaciones, y al efecto la Administración deberá darles parte de los que se ejecuten con motivo de las introducciones de especies sujetas al impuesto.”

Esta previsión, ya se establecía de forma similar en la Instrucción de la Administración de 24 de julio de 1876, al señalar que:

Artículo149. “Para imponer las penas de que trata este capítulo, los procedimientos serán exclusivamente administrativos”, y

Artículo150. “A los Tribunales corresponde entender sobre delitos comunes que puedan cometerse al realizarse las defraudaciones, de las cuales cuidará la Administración de darles parte.”¹⁰³

La redacción de estos preceptos, si bien nos encontramos ante un impuesto de consumo, anticipa la idea de un proceso penal, pendiente y dependiente del procedimiento administrativo, el cual debería establecer -como más adelante analizamos-, una calificación administrativa previa del supuesto fraude, con el que acudir a la jurisdicción ordinaria, y ello con independencia de la continuación en la tramitación del correspondiente expediente administrativo.

El delito de ocultación de bienes, oficio e industria, tal y como quedaba regulado en el Código Penal de 1870 - por los requisitos del tipo- harían difícil su sustanciación ante los Tribunales, a los cuales además, les hubieran sido prácticamente imposible conocer y resolver sobre todos los hechos tipificados como delictivos -puesto que no existía un límite a partir del cual o antes del cual el ilícito administrativo mutara a ilícito penal-, siendo por tanto sancionadas las ocultaciones por lo general, a través del procedimiento administrativo, que como señala PEREZ ROYO, supone una vía represiva mucho más rápida¹⁰⁴.

¹⁰² BOE Gaceta de Madrid N° 180 de 29 de junio de 1889.

¹⁰³ En sentido similar se recogía en las Instrucciones de julio de 1864, junio de 1874 y junio de 1875, en relación a la competencia administrativa en materia de consumos. *Fraude Tributario (Delito Fiscal)*. SERRANO GOMEZ,A.(1977). Pág. 85.

¹⁰⁴ PEREZ ROYO, F.(1977) *La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal*. Pág. 317-324. Previamente en este sentido, GARCIA AÑOVEROS, J.(1971) *Las exigencias previas del Estado de Derecho para la admisión en España del delito fiscal*. Pág.33 y 34. También en esta línea SAINZ SAINZ, J.M.(1981) *En torno al delito fiscal*. Pág.159

De otro lado si podemos establecer como ya adelantábamos, que desde la segunda mitad del siglo XIX y comienzos del XX, la normativa tributaria comienza a establecer normas y procedimientos distintos y separados para la sustanciación de los expedientes de ocultación de impuestos directos, para los de fraude de impuestos indirectos y, para los de contrabando y fraudes de aduanas, frente al sistema instaurado por la Ley de 1830 y continuado por la de 1852, que sustanciaban y resolvían los fraudes tributarios bajo una misma Ley especial. Y en el mismo sentido, existe un giro competencial en materia judicial frente a estas causas, pasando de ser competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda con cierta actuación de los Tribunales (1830), a ser competencia de los Tribunales con cierta actuación de la Hacienda (1852), para finalmente quedar establecida como competencia exclusiva de la Hacienda Pública en orden administrativo (a partir del C.P. de 1870 y de los Reglamentos de Inspección, Consumos y demás contribuciones), que tendrá proyección penal, siempre y cuando ésta considere que la infracción merece la actuación de los Tribunales penales¹⁰⁵.

En el orden anterior, y vigente la Ley de 1852 de contrabando y defraudación para todo tipo de incumplimiento tributario, salvo por lo regulado en el Código Penal de 1870 para los delitos de ocultación, la relación que guarda el ámbito administrativo y el penal en cuanto a los incumplimientos y ocultaciones tributarias, pasará por los siguientes escenarios respecto a las figuras impositivas señaladas anteriormente:

1º.- Las contribuciones sobre inmuebles, ganados y cultivos verían *penalizadas* en vía administrativa las posibles ocultaciones, a través de sanciones¹⁰⁶ impuestas por lo general a iniciativa de los propios Ayuntamientos, en la medida en que a éstos les incumbía la responsabilidad -sobre las que podrían recaerles las sanciones correspondientes- de formar los expedientes de registros sobre los que aplicar los porcentajes correspondientes para hacer frente al reparto de cupos. Al mismo tiempo, y con arraigo desde las primeras normas estudiadas en el presente trabajo, la denuncia pública realizada ante la

¹⁰⁵ Anticipando de forma telegráfica, uno de los conceptos que más adelante analizaremos con la debida precisión, la especial participación de la Administración tributaria ante el fraude fiscal tendrá su punto de partida -sin retorno- desde este preciso instante, puesto que al ser la encargada de la investigación y concreción de los hechos llamados a tributación, su actividad calificadora y cuantificadora sobre el ilícito tributario, será imprescindible para el desarrollo del posterior proceso penal, el cual si bien debería ser autónomo e independiente respecto al procedimiento, tal y como sucede con resto de delitos tipificados en el Código Penal, se verá hasta nuestros días condicionado y dependiente, de una actuación previa o simultánea de la Administración. Es más, la actuación de la jurisdicción penal, sin una actividad de la Administración por la cual se clasifique e interese la transcendencia penal del ilícito tributario, podría significar el sobreseimiento de las actuaciones, lo que no deja duda de la subordinación del orden penal al administrativo, en esta materia.

¹⁰⁶ La no presentación de relaciones conllevaba una multa de la cuarta parte de las rentas de sus fincas, utilidades de su ganadería, o precio de su arriendo, siendo del doble cuando las relaciones se hayan presentado faltando a la verdad. Artículo 24 del R.D. de 23 de mayo de 1845. Igual penalidad se recoge en el Reglamento de contribuciones, cultivos y ganadería de 30 de septiembre de 1885 (Art. 45).

Administración tributaria, servía de complemento a las actuaciones de descubrimiento de ocultaciones, estando previstas¹⁰⁷ también las actuaciones de agentes especiales en cada provincia para la investigación de las mismas¹⁰⁸.

Con unos años de diferencia entre el citado R.D. de 1893 y, el Reglamento provisional para la rectificación de los amillaramientos de 30 de septiembre de 1885¹⁰⁹, que desarrollaba el Reglamento General para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería de Contribuciones, se observa como la actividad sancionadora -sea administrativa o penal- tenía un escaso calado represivo en la sociedad de la época. A este respecto, el Artículo 103 del Reglamento provisional, señalaba que,

“El Administrador de Hacienda Pública de la provincia tendrá el inexcusable deber de poner a disposición de los Juzgados y Tribunales competentes, con remisión de los datos y documentos justificantes del hecho que lo motive: 1.º Las personas que en las cédulas o noticias que faciliten a las Juntas de amillaramiento ocultasen el todo o en parte de sus bienes, para los efectos que procedan con arreglo al artículo 331 del Código Penal.”

En el mismo sentido, la actividad sancionadora de la administración sería competencia del Jefe de la Administración provincial de Hacienda, o de la Dirección General de Contribuciones, sin que en este caso, el conocimiento de los expedientes estuvieran ligados a la Juntas Administrativas. Las sanciones se regulaban por multa de 10 a 250 pesetas según las circunstancias del caso, situando los incumplimientos tanto a través de la no presentación de cédulas, declaraciones, datos o noticias, como por la no observación de los requerimientos para la presentación de los mismos.

A pesar de que los medios coercitivos anunciados, y de las ocultaciones que debían existir -de acuerdo a lo citado en el R.D. de 1893- no se conocen situaciones de condena

¹⁰⁷ Artículo 133 y 22 del Reglamento General de 30 de septiembre de 1885.

¹⁰⁸ La iniciativa sancionadora por parte de los Ayuntamientos y, las que deriven de la denuncia pública, quedaría reflejada también en el Real Decreto de 28 de febrero de 1893 (BOE Gaceta de Madrid. Nº 60 de 1 de marzo de 1893. “Exposición.- Señora: La defraudación cometida en el pago del impuesto, no es solamente vituperable desde el punto de vista de la Hacienda, sino que ocasiona un gravísimo daño a los contribuyentes honrados, sobre cuyas estenuadas fuerzas pesa la carga de la Constitución que ha querido distribuir equitativa y proporcionalmente entre todos los españoles. (...) A fin de que ésta resulte más justificada, no se ha creído inútil, aunque fuera realmente innecesaria, conceder a los morosos una nueva exención de las penas administrativas, si purgan su morosidad dentro de un plazo que al efecto se señale. Transcurrido éste, la acción investigadora, ejercida por la inspección técnica y el estímulo que a las denuncias de particulares ofrecen los importantes premios reglamentarios, harán sentir a los defraudadores del impuesto todo el rigor de un castigo, que no por grave, deja de ser proporcionado al mal que han padecido por tanto tiempo el Erario público y los contribuyentes de buena fe...”. Los artículos 5 a 7 del Real Decreto recogían a este tenor, que los contribuyentes tendrían hasta el 15 de abril para presentar las declaraciones de riqueza que permanecían ocultas, quedando solo entonces libres de responsabilidad, estando facultados los Ayuntamientos para actuar contra aquellos contribuyentes que no prestaran dicha declaración, a través de un procedimiento en el que con audiencia al interesado, se demostrara su ocultación; expediente que una vez tramitado ante la Delegación de Hacienda, sería conocido por una Junta Administrativa (Artículo 133 y 22 del Reglamento).

¹⁰⁹ BOE Gaceta de Madrid, Nº285 de 12 de octubre de 1885.

penal por este tipo de acciones u omisiones, entendemos que en gran medida, por los requisitos del tipo penal que debían coincidir ante cada ocultación.

2º.- Las defraudaciones en la contribución industrial y de comercio quedaban reguladas por la omisión de la declaración de inicio la actividad, por la omisión en declaración de su ensanche, por omitir una nueva actividad estando matriculado de otra, o por realizar la actividad en provincia distinta sin prestar previa declaración, traduciéndose en la imposición de multa administrativa del cuádruplo de la cantidad defraudada o pretendida defraudar, quedando privado del ejercicio de la industria, profesión u oficio hasta que hubiera abonado el pago de la cuota correspondiente. En lo que respecta al posible proceso penal, las defraudaciones de este apartado, solo presentaban carácter delictivo cuando se realizasen a través de la presentación de un documento, que revistiendo la calidad de ser fehaciente, hubiera sido falsificado. Ante esta situación, la norma administrativa, preveía que junto a las actuación sancionadora pudiera procederse además judicialmente contra el que lo hubiera presentado o contra el que lo expidió¹¹⁰.

3º.- La regulación de la norma administrativa sobre defraudaciones de los impuestos de consumo, también establecía una conexión clara entre el procedimiento administrativo y el proceso penal. Así, a las disposiciones citadas anteriormente en las normas de 1864, 1874, 1875 y 1876¹¹¹ le seguirá lo dispuesto en el Reglamento para la administración y cobranza del Impuesto de Consumos de 16 de junio de 1885¹¹², y 1889, que en términos similares se recogía en el Reglamento de Impuesto de Consumos 30 de agosto de 1896¹¹³, al disponer en su Artículo 167 que:

“Para imponer la responsabilidad de que trata el capítulo anterior, los procedimientos serán exclusivamente administrativos.

A los Tribunales compete declarar y exigir la responsabilidad que corresponda por los mismos hechos con arreglo al Código Penal según determinan los artículo 20 de la ley de 30 de junio de 1892 y 56 de la de 5 de agosto de 1893.

En el expediente administrativo se hará constar y se tomará en cuenta, si la defraudación se realizó a mano armada o en cuadrilla, el numero de los responsables, si estos son defraudadores por una o mas veces, y las demás circunstancias que han concurrido en el caso.

A efectos del procedimiento judicial, la Administración de Hacienda remitirá al Tribunal competente el tanto que corresponda, una vez resuelto el expediente administrativo.”

¹¹⁰ Artículo 33. R.D. de mayo de 1845. Gaceta de Madrid N°3938 de 26 de junio de 1845. Artículo 12, párrafo 2º, de la Real Instrucción de 23 de diciembre de 1865.

¹¹¹ Y en idéntico sentido los Artículo 157 y 158 del Real Decreto de 31 de diciembre de 1881, que aprobaba con carácter provisional la Instrucción para el cumplimiento de Ley de reforma de bases del Impuesto de Consumos.

¹¹² Artículo 172: “Para imponer las penas de que trata este capítulo, los procedimientos serán exclusivamente administrativos. A los Tribunales corresponde entender en los delitos que puedan cometerse al realizar las defraudaciones, y al efectos la Administración deberá darles parte de los que se ejecuten con motivo de las introducciones de especies sujetas al impuesto.” Gaceta de Madrid N° 171 de 20 de junio de 1885

¹¹³ B.O.E. Gaceta de Madrid N° 252 de 8 de septiembre de 1896. En idénticos términos también se regula en el Reglamento de 1898. Gaceta de Madrid N° 301 de 28 de octubre de 1898.

Las normas relativas a los impuestos de consumo, de los años 1871 a 1898, mostraban como factor común que, la competencia para exigir la responsabilidad por ocultación, sería exclusiva de la Administración Tributaria, si bien los Tribunales penales podrían aplicar lo concerniente a los delitos que derivados igualmente de dicha ocultación. Igualmente, el procedimiento administrativo era común en todas estas normas, siendo una Junta Administrativa¹¹⁴ la competente para tramitar los expedientes de ocultación. Sin embargo en el Reglamento de Consumos de los años 1896 y 1898, se estableció una condición singular, referida a que la remisión de *el tanto que corresponda* a los Tribunales se produciría una vez resuelto el procedimiento administrativo. Cuenta además la redacción de la norma de estos dos años, con otro factor a tener en cuenta, referido a las condiciones particulares en que se hubiera producido la ocultación, siendo necesario que el expediente instruido por la Junta Administrativa recogiera las circunstancias referidas a la utilización de armas, la actuación en cuadrilla, el número de responsables y la posible reincidencia de los defraudadores, lo que presume, que la calificación delictiva o no de la ocultación, requería una valoración previa por parte de la Administración, la cual podría conducir a la regularización en sede administrativa, con independencia de que, al estimar la ocultación como delictiva la misma debiera responder simultáneamente de condena tras un proceso penal.

Lo anterior no resta competencia ni importancia a los Tribunales que, por el cometido que les otorga la Ley de Enjuiciamiento Criminal del momento y, lo tipificado en el Código Penal, les obligue a conocer de las causas de ocultación, si bien, es pacífico entender que la exclusividad reservada a la Administración Tributaria para la instrucción del expediente administrativo, sería un requisito previo a la actuación de los Tribunales.

Por su parte, la Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882¹¹⁵, vino a establecer la prejudicialidad penal¹¹⁶ de las cuestiones administrativas propuestas por los hechos perseguidos, suspendiendo únicamente la causa, cuando la culpabilidad o inocencia de la cuestión prejudicial pudiera ser sustanciada ante un Tribunal contencioso administrativo, siempre que las partes acudieran al mismo en un plazo no superior a dos meses, debiendo

¹¹⁴ A este respecto se ha de tener en cuenta que la Juntas Administrativas se encontraban en un status intermedio entre el procedimiento y el proceso, dado que por su formación y finalidad, eran órganos que investigaban las situaciones de supuesto fraude con el propósito de esclarecer los hechos, determinar el grado de incumplimiento y proponer la posible regularización de la situación. Pero tal y como se cita en la resolución a la consulta emitida por Fiscal de la Audiencia de lo criminal de Algeciras, al Director General de Aduanas, (BOE Gaceta de Madrid de 5 de mayo de 1884), "...las funciones que el Ministerio Fiscal desempeña en la Juntas administrativas no son consultivas, toda vez que las declaraciones que prescribe el art.57 del Real Decreto de 1852, ponen término al procedimiento administrativo".

¹¹⁵ BOE Gaceta de Madrid N° 262 de 19 de septiembre de 1882.

¹¹⁶ Artículo 3, 4 y 7 de la LECrim.

el Tribunal penal, atemperarse a las reglas del derecho administrativo para la instrucción, enjuiciamiento y fallo de estas cuestiones¹¹⁷.

Del análisis de los preceptos señalados en las normas relativas a los Impuestos de Consumo, lo establecido en los Reglamentos de Inspección, y ambos en relación a la Ley de Enjuiciamiento Criminal, resulta obvio en principio que la investigación de los delitos tipificados en el Código Penal corresponde a la jurisdicción ordinaria, la cual centraría la instrucción como medio de investigación del presunto delito, sin que por tanto las actuaciones de la Administración de Hacienda debieran proyectar su actividad más allá de la mera comprobación administrativa. No obstante, esto será así, en la medida en que los elementos el tipo penal, tal y como hemos explicado antes, significaran a juicio de la Administración la necesidad de trasladar los hechos a la jurisdicción ordinaria, y sin que además, la coincidencia de una sustanciación simultánea del procedimiento administrativo y del penal, sea por ahora algo incompatible. Consecuencias distintas son las que deberían producirse cuando el sumario quedara instruido en base a los hechos y pruebas obtenidos en un procedimiento administrativo, que finalmente tendría transcendencia penal, asunto que abordaremos con más detalle en otra parte de la investigación, puesto que hasta la reforma del sistema impositivo de 1978, existirán Leyes especiales que regulen algunos incumplimientos tributarios, que no se someterán a la jurisdicción ordinaria, sino a leyes especiales, y que a la luz del Artículo 331 Código Penal de 1870 - y sus siguientes redacciones- sí quedarían sin duda reservados a la misma.

¹¹⁷ En la Exposición de la LECrim se viene a decir que “...Las de verdadera importancia y transcendencia son aquellas otras que se encaminan a suplir, como en las cuestiones prejudiciales, algún vacío sustancial por donde era frecuente el arbitrio un tanto desmedido, y más que desmedido contradictorio de la jurisprudencia, a corregir los vicios crónicos de nuestro sistema de enjuiciar tradicional y a rodear al ciudadano de las garantías necesarias para que en ningún caso sean sacrificados los derechos individuales al interés mal entendido del Estado. (...) El Ministro que suscribe, de acuerdo con sus colegas, no ha vacilado en aconsejar a V.M. que de un paso más en el camino del progreso, llevando en cierta medida el sistema acusatorio al sumario mismo, que es, después de todo, la piedra angular del juicio y la sentencia. En adelante el Juez instructor por su propia iniciativa y de oficio podrá, o mejor dicho, deberá acordar que se comuniquen los autos al procesado desde el momento en que la publicidad y la contradicción no sean peligro para la sociedad interesada en el descubrimiento de los delitos y en el castigo de los culpables. (...) Y a tal punto lleva la nueva Ley su espíritu favorable a los fueros sagrados de la defensa, que proscribire y condena una preocupación hasta ahora muy extendida, que si pudo ser excusable cuando el procedimiento inquisitivo estaba en su auge, implicaría hoy el desconocimiento de la índole y naturaleza del principio acusatorio, con el cual es incompatible. Alude el infrascrito a la costumbre tan arraigada en nuestros Jueces y Tribunales de dar escaso o ningún valor a las pruebas del plenario, buscando principal o exclusivamente la verdad en las diligencias sumariales practicadas a espaldas del acusado. No: de hoy mas las investigaciones del Juez instructor no serán sino una simple preparación del juicio. El juicio verdadero no comienza sino con la calificación provisional y la apertura de los debates delante del Tribunal que, extraño a la instrucción, va a juzgar imparcialmente y a dar el triunfo a aquel de los contendientes que tenga la razón y la justicia de su parte. La calificación jurídica provisional del hecho justificable y de la persona del delincuente hecha por el acusador y por el acusado una vez concluso el sumario, es en el procedimiento criminal lo que en el civil la demanda y la contestación... (...) Mirando las cosas por este prisma y aceptada la idea fundamental de que en el juicio oral y público es donde ha de desarrollarse con amplitud la prueba, donde las partes deben hacer valer en igualdad de condiciones los elementos de cargo y descargo, y donde los Magistrados han de formar su convicción para pronunciar su veredicto...”

Los escasos procesos penales por delitos de fraude tributario¹¹⁸, en la época, quedan representados por la siguiente Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 1898¹¹⁹.

La Audiencia Provincial de Zaragoza, declaró probado los hechos sobre el comiso en casa particular de tres corderos muertos y sacrificados, dispuestos a la venta pública, no teniendo las reses marcas del matadero, ni pagado el impuesto de consumos y, sin que el particular se encontrara encabezado en el municipio como vendedor de carnes en el extrarradio, lugar en el que se había practicado el comiso. La A.P. sentenció que el particular había cometido una infracción de los Artículo 182 y 184 del Reglamento de Consumos, en relación al número 26 del Artículo 290 del mismo Reglamento, lo que constituía un delito de defraudación del Artículo 331 del Código Penal, por lo que fue condenado a una pena de multa de 125 pesetas y a la indemnización al Ayuntamiento de 4 pesetas y siete céntimos, así como al pago de las costas. Contra la Sentencia fue presentado recurso de casación por infracción de ley, en el que entre otras se manifestó la inadecuada aplicación del Reglamento de Consumos y del tipo penal del Artículo 331 del Código Penal. Así, el recurrente señalaba que, que el impuesto de consumos había pasado a ser un impuesto directo recaudado por encabezamientos, que él no era ni fabricante ni productor, y que su incumplimiento debía ser sustanciado como falta administrativa a tenor de lo dispuesto en el Artículo 160.2 del Reglamento de 30 de agosto de 1896, al ser una pena más favorable, de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 23 del Código Penal; igualmente señalaba la no concurrencia de condena penal, al amparo del Artículo 1 y 25.3 del Código Penal.

El Magistrado Ponente de la Sala del Tribunal Supremo, D. Rafael Álvarez, concluyó que, siendo el decomiso de tres corderos, hallados en domicilio particular, destinados a la venta, y por lo tanto a la especulación, sin haber sido sacrificados en matadero, eludiendo de este modo el pago de consumos y defraudando los intereses del municipio en la cantidad de 4 pesetas y siete céntimos, se determina la infracción de los

¹¹⁸ Como señala GARCIA NOVOA, C. (2003), “Suele recordarse, entre la anécdota y el lamento, que en más de cien años de vigencia, este tipo penal se aplicó dos veces, dando lugar a una única condena, en un supuesto impago del fielato municipal por el sacrificio de tres corderos.” *El delito fiscal. Aspectos jurídico-tributarios*. Pág.81

¹¹⁹ En adelante se expone un resumen de la misma, pudiendo leer el texto completo en Colección Legislativa, Sentencias del Tribunal Supremo en materia criminal: Salas Segunda y Tercera 1882 a 1890 (1898, Pág.90 y ss). Centro de Estudios Constitucionales 1812.

También es relevante, por escasas sobre la materia, y junto a la seguidamente analizada, la Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de junio de 1899, en la que se declaró que, el delito de defraudación del impuesto de consumos requiere no solo la figura del propietario del producto introducido, sino de la autoría en la fabricación y expedición, y la intención de sustraerlo a la fiscalización administrativa. Se puede consultar en Jurisprudencia Criminal, Tomo 62 N° 214, Pág.90 y ss.

artículo 182, 184 y número 26 de 290 del reglamento de consumos de 21 de junio de 1889, constituyendo un delito de defraudación de un impuesto indirecto, que según el artículo 56 de la Ley de Presupuestos de 1893 al 94, debe ser castigado con arreglo a lo dispuesto en el artículo 331 del Código Penal; y considerando que el Tribunal sentenciador no ha incurrido en el error de derecho que se le atribuye, Fallamos que debemos declarar y declaramos no haber lugar al recurso de casación por infracción de Ley.

Sin poder entrar en el fondo del asunto, al no disponer de los documentos sobre los que se sustanció el proceso penal, podemos sin embargo evaluar, por razón de lo hasta ahora señalado, cuales son los parámetros legales por los que discurrió el proceso¹²⁰.

¹²⁰ Con referencia a las normas por cuyo incumplimiento se condena, señalaremos:

Artículo 182 de la Ley de Consumos de 1889: “Las especies que se consuman, almacenen y vendan en los extrarradios, de las provincias de todas clases, no están sujetas a fiscalización administrativa, procediendo el adeudo de los derechos que correspondan a las que se consuman por medio de encabezamientos y conciertos obligatorios sobre la base del tipo medio de gravamen individual que corresponda a cada habitante.”

Artículo 184 de la Ley de Consumos de 1889: “Están obligados a concertarse los cosecheros, fabricantes, especuladores, dueños de casas de labor, de paradores, posadas, ventas y demás establecimientos públicos por las especies que vendan para el consumo de la misma zona, y a encabezarse por su propio consumo y el de las familias y dependientes que vivan con ellos.”

Artículo 290.26 de la Ley de Consumos de 1889: “Son contraventores a la Ley y reglamento del impuesto: 26. Los que establezcan en el extrarradio de las poblaciones, fabricas, posadas, paradores, puestos públicos de venta, y demás establecimientos sin dar aviso a la Administración del impuesto, o sin encabezarse dentro del término de ocho días por su consumo y por los eventuales que tendrán lugar en dichos establecimientos y las ventas que se efectúen para la misma zona.”

Artículo 296 de la Ley de Consumos de 1889. “Los comprendidos en los casos 26 a 30, incurrir en una multa de 25 a 100 pesetas.”

Por su parte, en el recurso de casación se argumenta la aplicación del Artículo 160.2 de la Ley de Consumos de 1896, en relación a lo dispuesto en el Código Penal. De esta forma, los Artículo a los que debemos referirnos son:

Artículo 160.2 de la Ley de Consumos de 1896: “Cometerán faltas administrativas:” 2. Los que establezcan en el extrarradio de las poblaciones, fabricas, posadas, paradores, puestos públicos de venta, y demás establecimientos sin dar aviso a la Administración del impuesto, o sin encabezarse dentro del término de ocho días por su consumo y por los eventuales que tendrán lugar en dichos establecimientos y las ventas que se efectúen para la misma zona.”

Artículo 161 de la Ley de Consumos de 1896: “Las defraudaciones comprendidas en el los capítulos 1 y 2 del artículo anterior serán penados con una multa igual al importe de los derechos y recargos correspondientes a la especie, además del adeudo natural que corresponda.”

Artículo 1 del Código Penal de 1870: “Son delitos o faltas las acciones u omisiones voluntarias penadas por la Ley. Las acciones u omisiones penadas por la Ley se reputarán siempre voluntarias a no ser que conste lo contrario.”

Artículo 23 del Código Penal de 1870: “Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo de un delito o falta, aunque al publicarse aquella hubiere recaído sentencia firme y el condenado estuviera cumpliendo la condena .”

Artículo 25.3 del Código Penal de 1870: “No se reputarán penas: 3. Las multas y demás correcciones que en uso de las atribuciones gubernativas o disciplinarias impongan los superiores a sus subordinados o administrados.”

Artículo 331 del Código Penal de 1870: “El que requerido por el competente funcionario administrativo ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por esta deba satisfacer, incurrirá en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 125 pesetas.”

Para esto partimos, del hecho típico que conduce a la condena. El sujeto, fue sorprendido en su casa, con tres corderos muertos y dispuestos a la venta (sin poder afirmar ni desmentir los hechos, aunque otros interrogantes surgen de la lectura de la Sentencia¹²¹), sin que al parecer cumpliera con las obligaciones de haber pagado los arbitrios de matadero, ni el Impuesto de Consumo.

Si bien podría discutirse la aplicación de una norma más favorable, sin que el régimen sancionador del Impuesto de Consumos nada disponga en sentido retroactivo, y si la multa administrativa podía suplir a la sanción penal -cuando además no hay constancia que la misma se impusiera en sede administrativa-, si entendemos que la condena que se produce por la omisión respecto al Impuesto de consumos, en base a lo dispuesto por el Artículo 58 de la Ley de presupuestos de 1893, fue errónea. Y entendemos que fue errónea por cuanto que, como impuesto indirecto considerado (por remisión a la Ley de 1893), en el momento de la comisión no era aplicable, por lo que de acuerdo con el Artículo 22¹²² del Código Penal, no quedaba tipificado dentro del Artículo 331 del Código Penal; y de otro lado, consideramos que el Impuesto de Consumos al establecerse desde el año 1889, como un impuesto basado en los repartimientos por encabezamientos, pasa a ser un impuesto directo, por lo cual y para su consumación, requería tanto del requerimiento previo del competente funcionario, como de la total ausencia de verdad en la declaración para ocultar su oficio o industria, y con ello evitar el pago de sus impuestos; verdad esta que, a la vista de los géneros decomisados y la situación, genera escasa duda de su realidad, con lo que entendemos que la conducta típica obedece a un supuesto de incumplimiento administrativo, que debería haber sido sancionado a través de la Ley del Impuesto¹²³.

V.II.- El Fraude Fiscal en materia de contrabando y defraudación.

La situación del fraude tributario a primeros del siglo XX, daría un nuevo paso tras la publicación de la Ley penal y procesal en materia de contrabando y defraudación de 1904¹²⁴. La Ley viene a regular de forma específica los ilícitos por contrabando y

¹²¹ Entre otras, el adeudo de carnes en el Impuesto de Consumos de 1889, señalaba que no incumbía a la Administración de la Hacienda hacer obligatoria la matanza de reses en los mataderos públicos (Art.268), los corderos y otras reses lanares pequeñas se adeudarían por la mitad de su peso en vivo (Art.270), y cuando las matanzas se hagan en casas particulares para su consumo o para el destino a la venta pública, se rebajaran en un 3 por 100 de su peso para la liquidación de los derechos (Art.276)

¹²² Art. 22 C.P. 1870: “No será castigado ningún delito ni falta con pena que no se halle establecida por ley anterior a su perpetración.”

¹²³ En este sentido, SERRANO GÓMEZ, A. (1977) “De los puntos anteriores se desprende que la única vez que se aplicó el artículo 331 del Código de 1870 fue de forma incorrecta.”. Op.cit.Pág.73. También en AAVV *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, Op.cit.Pág.44, “Si ya produce perplejidad que fuera ésta la única defraudación merecedora de reproche penal (...) no produce menos el que la condena lo fuera por un tributo, el de consumos, que no entraba en principio dentro del artículo 331 del Código Penal...”

¹²⁴ BOE Gaceta de Madrid N° 254 de 10 de septiembre de 1.904. Que deroga a la Ley 1852.

defraudación, pero además establecía un nuevo sistema por el que se empezaba a distinguir entre la falta y el delito a la hora de disponer la competencia en su enjuiciamiento¹²⁵. De esta forma, definía la Ley en su primer Artículo, que sería delito de contrabando la ilícita producción, circulación, comercio o tenencia de géneros o efectos estancados o prohibidos; siendo defraudación, la fabricación, comercio, tenencia o circulación de los géneros o efectos sometidos a pago de derechos a que se refiere esta Ley, cuando fuere con infracción de las disposiciones que aseguran la no percepción del impuesto¹²⁶.

Las penas establecidas para los delitos y faltas de contrabando y defraudación, se establecieron en, prisión correccional de seis meses a tres años y multa, como principales, el comiso del genero, la inhabilitación para cargo público y las costas procesales como accesorias, y las subsidiarias, para el caso de insolvencia en el pago de las penas pecuniarias. Las de prisión y multa, y dependiendo de las circunstancias de la acción u omisión podrían ser compatibles entre sí, como sucedía en el caso de delitos conexos, o en los que existiera habitualidad y reincidencia.

La competencia para la persecución del contrabando y la defraudación, al igual que en norma de 1852, quedaba encomendada a la Autoridades y empleados de los resguardos de la Hacienda Pública, con deber de perseguir las mismas causas los agentes de la Autoridad, sean civiles o militares, el ejercito, la marina y toda fuerza pública. La competencia para conocer y juzgar las causas de delitos era de los Juzgados de Instrucción y de las Audiencias de la provincia en la que se descubriera el contrabando o defraudación, y la competencia para conocer y juzgar las faltas correspondía a las Juntas administrativas de Hacienda.

Las Juntas administrativas se constituirán en la capitales de provincia (y donde hubiera Aduana principal o subalterna), estando formadas por el Delegado de Hacienda, el Administrador de Aduanas, un Abogado del Estado, y un vocal, que podría ser nombrado por el denunciado, perteneciente a la Cámara de Comercio, o comerciante o, industrial matriculado. Los procedimientos serían administrativos, o administrativos-judiciales,

¹²⁵ La exposición de motivos de la Ley señala “Suprime el proyecto la doble penalidad á que por el Real decreto de 1852 y disposiciones posteriores daba lugar el procedimiento administrativo judicial, y reservando el conocimiento de las que se consideren faltas a la jurisdicción administrativa, entrega los delitos a la competencia de los tribunales, castigando aquellas en todo caso con una simple multa, sin responsabilidad penal subsidiaria. (...) Respecto de los delitos desaparece también la duplicidad de penas que antes existía, impuestas respectivamente por la Juntas administrativa y por el Juzgado...”.

¹²⁶ Por su parte, los actos u omisiones constitutivos de contrabando se reputarán delitos siempre que el valor de los efectos estancados o prohibidos de que se trate excedieran de 25 pesetas, siendo falta si es inferior; será considerado delito la defraudación, cuando los actos u omisiones supongan un fraude en el pago de derechos que superen las 4.000 pesetas, siendo falta si es inferior. Quedan también sujetos a esta misma Ley, los delitos conexos al contrabando y al fraude, definiéndolos como aquellos que tienen por objetivo preparar, perpetrar o encubrir el contrabando y la defraudación.

dependiendo si quedaban referidos únicamente a faltas, o bien, a hechos que se califiquen como delitos, o tuvieran por motivo algún delito conexo. El inicio de su tramitación procedería por denuncia particular, por denuncia de funcionarios o agentes, por denuncia del Abogado del Estado, o de oficio por Jueces o Autoridades administrativas. El acta de descubrimiento, y en su caso el acta de aprehensión, eran trasladadas en el mismo día si fuera posible, ante el Delegado de Hacienda de la provincia; si la denuncia se hiciera por el Abogado del Estado, sin haber precedido acta de descubrimiento o de aprehensión, el Juez o Autoridad administrativa ante quien se haga la denuncia practicaría las actuaciones que considerara necesarias para el esclarecimiento y depuración de los hechos.

El procedimiento administrativo comenzaba, una vez que el Delegado de Hacienda recibía el acta y convocaba a la Junta Administrativa, que con atención a lo que pudiera alegar el inculpado y los aprehensores, así como a la luz de la pruebas aportadas, dictaría su fallo, siempre que los hechos se calificaran como falta, y no se apreciase la existencia de delito conexo. En este caso, la Junta extendía la declaración de falta y sus circunstancias legales, las personas responsables, y la imposición de las penas en que se hubiera incurrido. Para el caso que los hechos revistieran carácter delictivo, o bien siendo falta debieran sujetarse a al conocimiento de los Tribunales, la Junta administrativa se limitarían a, declarar el carácter provisional del comiso y el importe de los derechos defraudados, remitiendo al Juzgado las actas de descubrimiento y de aprehensión, practicando previamente las diligencias que estimara convenientes, con la declaración prevenida en el Artículo 99 de la Ley. De no poder valorarse los objetos de contrabando o no poder cuantificar los derechos defraudados, los hechos se reputarían como delito y, la Junta remitiría las actuaciones al Juzgado competente.

Si bien la Ley ya anticipaba la separación del procedimiento administrativo, del proceso penal, ambos van a coincidir en la sustanciación de aquellos actos de contrabando o defraudaciones que fueran entendidas por la Junta Administrativa como delito; es decir, el Juzgado podría decidir con posterioridad si la causa era o no delictiva, o bien si reunía los requisitos típicos y de culpabilidad, pero sería siempre después de un sub-proceso de calificación en sede administrativa¹²⁷.

¹²⁷ Son los Artículos 99 y 106 de la Ley los que permiten esta conexión:

Artículo 99: “El fallo de la Junta cuando ésta califique el hecho de falta y no apreciase la existencia de un delito conexo, abarcará los siguientes extremos y conclusiones: 1º.Declaración de la falta y de sus circunstancias legales, 2º.Declaración de las personas responsables, determinando la participación de cada una de ellas en el hecho constitutivo de la falta y, 3º.Imposición de las penas en que se haya incurrido, incluso siempre la de comiso en los casos de contrabando...”

Artículo 106: “Recibidas por el Juzgado las diligencias o el expediente administrativo de contrabando o defraudación, incoará el oportuno sumario, dictando en el término de veinticuatro horas el correspondiente auto en el que declarará si ha lugar a continuar aquellas diligencias, ordenando caso afirmativo, que con

Como ya señalamos anteriormente, el funcionamiento de las Juntas Administrativas, respondía a un procedimiento administrativo de investigación y determinación, tanto del alcance del ilícito, como de la culpabilidad, como de la responsabilidad del supuesto infractor, que resolviéndose en sede administrativa, tiene un pleno traslado al proceso penal. La única diferencia que se establecía en orden al delito, era en relación a la imposición de la condena penal, la cual sí era competencia exclusiva de los Juzgados y Tribunales, los cuales practicaban el sumario y proceso, de acuerdo siempre, a la imprescindible y previa actuación de las Juntas Administrativas; por lo que cualquier prueba o circunstancia relevante en la que se fundamentara la defensa del ya imputado en el proceso penal, consistiría básicamente en una reiteración sobre hechos, pruebas y declaraciones, aportadas y emitidas en un procedimiento anterior, y sobre el que un órgano colegiado, ya había emitido su fallo.

El procedimiento de las Juntas Administrativas, no varió en su esquema de funcionamiento de una Ley a otra, si bien, quedó marcada en la Ley de 1904 la diferencia por la separación entre el procedimiento administrativo y el judicial, aunque solo fuese a los meros hechos punitivos. Por otra parte, no ofreció solución tampoco esta Ley, al sistema de formación de las causas dentro del procedimiento administrativo ante el supuesto de delitos, que al igual que sucedía en la Ley de 1852¹²⁸, seguirá consistiendo en un sistema de reserva administrativa, investida con la exclusiva competencia de investigación y calificación con carácter previo al proceso penal, sin que desde la publicación de la Ley de Enjuiciamiento Criminal responda a ninguna lógica material, que las competencias de investigación atribuidas a los Jueces de Instrucción, permanecieran reservadas en el ámbito tributario, a la Administración. Y esto pese, al reconocimiento expreso que la Ley de Enjuiciamiento Criminal estableció, a favor de este tipo de delitos¹²⁹, al estar regulados bajo Ley especial.

citación del Abogado del Estado se ratifiquen las declaraciones allí prestadas, que se evacuen las citas pertinentes, y que se reciba declaración, si no se hubiese hecho a los presuntos culpables, poniendo en conocimiento de la Audiencia respectiva la incoación del sumario.

De modo análogo procederá el Juzgado cuando por el Abogado del Estado, por los funcionarios encargados de la persecución del contrabando o defraudación ó por particulares, se denuncie directamente ante él un hecho de esta clase en que no hubiera precedido diligencias administrativas, poniéndolo en conocimiento, en este caso, de la Junta Administrativa, por conducto del Delegado de Hacienda, a los efectos de las declaraciones á que se refiere el art.99.”

¹²⁸ Y como se ha visto anteriormente, también en los trámites de fraude en los impuestos de consumo.

¹²⁹ LECrim. Artículo 1: “No se impondrá penal alguna por consecuencia de actos punibles cuya represión incumba a la jurisdicción ordinaria, sino de conformidad con las disposiciones del presente Código ó de leyes especiales, y en virtud de sentencia dictada por Juez competente.”

Hasta la fecha, las Leyes tributarias y procesales, en la materia que nos ocupa, pretendieron establecer una diferencia procedimental¹³⁰ separando las actuaciones administrativas de las judiciales, ante los casos de fraude tributario, si bien dejaron en el olvido, las consecuencias que la conexión entre el procedimiento y el proceso podían suponer en orden a diversas consecuencias -que de hecho en la actualidad mantienen su conflicto- como eran y son, el distinto tratamiento de la prueba administrativa y la prueba penal, la sospecha o los indicios penales, frente a los administrativos, y la presunción de inocencia, entre otras¹³¹.

VI.- El Código Penal de (1928-1973) y las Leyes tributarias especiales.

La redacción de la norma penal sobre fraude tributario, contenida en el Artículo 331 del Código Penal de 1870, hasta la establecida por el Artículo 319 del Código Penal de 1963, consiste en una reiteración prácticamente literal de los elementos del tipo, lo que, como hemos visto hasta el momento, condicionó de una u otra forma la relación entre procedimiento y proceso, pese a la evolución que se produce en materia de tributos, procedimientos y sanciones tributarias. Ciertamente, durante un periodo de más de cien años, la relevancia penal del fraude tributario, pasó casi desapercibida, sin bien podemos entender que la orientación represora del tipo delictivo se enfocó más al castigo por la ocultación formal, que al incumplimiento de la obligación material, lo que supeditaba de

¹³⁰ De la exposición de motivos de la LECrim, “Suprime el proyecto la doble penalidad á que por el Real decreto de 1852 y disposiciones posteriores daba lugar el procedimiento administrativo judicial, y reservando el conocimiento de las que se consideren faltas a la jurisdicción administrativa, entrega los delitos a la competencia de los tribunales, castigando aquellas en todo caso con una simple multa, sin responsabilidad penal subsidiaria. (...) Respecto de los delitos desaparece también la duplicidad de penas que antes existía, impuestas respectivamente por la Juntas administrativa y por el Juzgado...”.

¹³¹ Preámbulo de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, al decir: “Es difícil establecer la igualdad absoluta de condiciones jurídicas entre el individuo y el Estado en el comienzo mismo del procedimiento, por la desigualdad real que en momento tan crítico existe entre uno y otro; desigualdad calculadamente introducida por el criminal y de que este sólo es responsable. Desde que surge en su mente la idea del delito, o por lo menos desde que pervertida su conciencia, forma el propósito deliberado de cometerlo, estudia cauteloso un conjunto de precauciones para sustraerse a la acción de la justicia y coloca al Poder público en una posición análoga a la de la víctima, la cual sufre el golpe por sorpresa, indefensa y desprevenida. Para restablecer, pues, la igualdad en las condiciones de la lucha, ya que se pretende por los aludidos escritores que el procedimiento criminal no debe ser más que un duelo noblemente sostenido por ambos combatientes, menester es que el Estado tenga alguna ventaja en los primeros momentos siquiera para recoger los vestigios del crimen y los indicios de la culpabilidad del autor. Pero sea de esto lo que quiera, la verdad es que solo el porvenir puede resolver el problema de si llegará o no a realizarse aquel ideal.”

forma lógica al seguimiento administrativo-tributario los fraudes conocidos, con escasa repercusión de orden penal.

VI.I.- El Fraude tributario a través de la Ley Penal (1928 - 1973)

Como quiera que los legisladores de la época, persistieron en su idea de someter a la jurisdicción penal las acciones u omisiones tendentes a mantener ocultos los signos de posesión, actividad y consumos, únicamente cuando se faltara a la verdad ante el requerimiento del competente funcionario, con la intención de defraudar -actuando la jurisdicción ordinaria ante los fraudes tributarios realizados en grupo, con armas, o con reincidencia-, las actuaciones administrativo-tributarias de la época se enfocaron más hacia un sistema de recopilación, análisis y control de los hechos por los que se podía solicitar la exacción de los tributos, aplicando su propio sistema sancionador ante los incumplimientos. A esto también debemos añadir que el sistema judicial de la época, tal y como ya hemos explicado anteriormente, hubiera sido posiblemente incapaz de atender todos y cada uno de las ocultaciones que se produjeran en los distintos tributos. Analizado en su conjunto, aunque lento, fue un sistema capaz de establecer las bases para un posterior sistema tributario que, fortalecido por el conocimiento de los datos y circunstancias de los contribuyentes, fuera orquestando nuevas fórmulas legales con las que proteger los ingresos públicos.

De esta manera, los códigos penales continuaron tipificando del fraude tributario, de la siguiente forma:

Código Penal de 1928.-¹³²

Artículo 390.- “El que, requerido por funcionario administrativo competente, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerce, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o ésta debiera satisfacer, incurrirá, salvo lo que dispongan las leyes o Reglamentos especiales, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas y sin perjuicio de que la Administración haga efectivos sus derechos fiscales.”

El precepto varió conforme a la redacción anterior respecto de la cuantía, que eleva hasta 1.000 pesetas, y en la remisión que a las leyes especiales hace, que alcanza entre otras a la Ley de Presupuestos de 1893 y al Reglamento de consumos de 1898, antes analizados. Esta remisión a leyes especiales, como comenta NOREÑA SALTO¹³³ significaba una alteración al principio de legalidad, al admitir que disposiciones de rango inferior a la Ley modificaran lo dispuesto por ésta. Pero no introdujo el nuevo Código estés

¹³² BOE Gaceta de Madrid, N°257 de 13 de septiembre de 1928

¹³³ El Delito Fiscal, Op.Cit. Pág.163

únicas diferencias, sino que en relación a la responsabilidad de los delitos, fue pionero en establecer, a través del Artículo 44, la responsabilidad penal derivada por los delitos o faltas cometidos a través personas jurídicas¹³⁴. No levantó mayor trascendencia la aplicación de este Código, pues proclamada la II República fue dictado un Decreto¹³⁵ por el Gobierno provisional, por el cual se anulaba el Código Penal, *restituyendo a su legítima vigencia el Código auténtico de 1870*.

Código Penal de 1932.-¹³⁶

Artículo 324.- “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de los impuestos que debiera haber satisfecho, sin que en ningún caso pueda bajar de 250 pesetas.”

Como sucesor de la antigua redacción en el Código Penal de 1870, rubrica idénticas palabras, modificando únicamente la cuantía de la multa.

Código Penal de 1944.-¹³⁷

Artículo 319.- “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 1.000 pesetas.”

La redacción del precepto, en nada varía respecto a su antecesor, salvo por el aumento hasta las 1.000 pesetas de multa.

Código Penal de 1963.-¹³⁸

Artículo 319.- “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas.”

¹³⁴ Así disponía el precepto que, “La responsabilidad criminal por los delitos y faltas es individual. Pero cuando los individuos que constituyan una entidad o persona jurídica, o formen parte de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase cometieran algún delito con los medios que las mismas les proporcionen, en términos que resulte cometido a nombre y bajo el amparo de la representación social o en beneficio de la misma entidad, los Tribunales, sin perjuicio de las facultades gubernativas que correspondan a la Administración, podrán decretar en sentencia la suspensión de las funciones de la entidad o persona jurídica, sociedad, corporación o empresa, o su disolución o supresión, según proceda.”

¹³⁵ Decreto de 15 de abril de 1931. BOE Gaceta de Madrid N°123 de 3 de mayo.

¹³⁶ BOE Gaceta de Madrid, N°310 de 5 de noviembre de 1932

¹³⁷ BOE N°427 de 15 de enero de 1945

¹³⁸ BOE N°84 de 8 de abril de 1963

De acuerdo con lo señalado en otra parte de este trabajo, en relación al tipo penal del Artículo 331 del extinto Código Penal de 1.870, y del que trasladaron su redacción los tres últimos preceptos antes señalados, -y que ciertamente fue el origen la escasa actividad jurisdiccional en materia de fraude tributario- coincidimos con QUINTANO RIPOLLES¹³⁹ -al establecer, como ya hicimos anteriormente-, que la naturaleza del precepto penal respondía más a una infracción administrativa que a otra de naturaleza penal, particularizando que el elemento fundamental del tipo, era el requerimiento personal al contribuyente dentro del procedimiento concreto en el que se realiza –en cuanto al tributo que se investiga-, de lo que se extrae, según este mismo autor, que el precepto del Código Penal debía ser entendido como una norma en blanco que debería ser completada con la regulación administrativa y fiscal. En esta misma línea, para FERRE SAMA¹⁴⁰ la naturaleza del delito era eminentemente omisiva, sin necesidad de exigir actividades falsarias que podrían en su caso concursar con la estafa, situación que de otra parte los Tribunales de la época procedían a aplicar en sustitución del delito por ocultación fraudulenta. Por último, en cuanto a los requisitos del tipo penal, el requerimiento del competente funcionario, era de forma singular el que propiciaba la propia inaplicabilidad del 319 del Código. En esta línea, señala SAIZ Y SAIZ que, la existencia del delito, precisaba además del acto de ocultación, la concurrencia de la voluntad negativa a cumplir con el requerimiento del funcionario administrativo, de forma que si ante la petición, se desiste de la ocultación no se incurrirá en delito, aunque previamente haya mediado una ignorancia previa, una ocultación premeditada o una acción deliberada; de este modo, existiendo las condiciones del tipo delictivo en cuanto a ocultación e incluso impago consciente del impuesto, la ausencia de requerimiento llevaba a la imposibilidad de la consumación del delito.

Código Penal de 1973.-

Artículo 319.- “El que, requerido por el competente funcionario administrativo, ocultare el todo o parte de sus bienes o el oficio o la industria que ejerciere, con el propósito de eludir el pago de los impuestos que por aquellos o por ésta debiera satisfacer, incurrirá, en una multa del tanto al quíntuplo del importe de dichos impuestos, sin que en ningún caso pueda bajar de 5.000 pesetas.”

Que como se observa no presenta novedad alguna frente a su precedente redacción.

¹³⁹ QUINTANO RIPOLLES, A. (1963), *Curso de Derecho Penal*. Tomo II. Pág.452.

¹⁴⁰ FERRER SAMA, A. (1948), *Comentarios al Código Penal*. Tomo III, Pág.381-382.

VI.II.- La Inspección de Tributos.

Situado el tipo penal, resulta necesario analizar ahora las competencias y atribuciones de la Inspección de tributos¹⁴¹ en el periodo en el periodo en el que nos situamos, a través de los distintas Leyes, Reales Decretos y Órdenes publicadas, que resultan de mayor interés, en relación al objeto de nuestra investigación.

Partimos del Reglamento para el servicio de la inspección e investigación de la Hacienda pública de 31 de agosto de 1892¹⁴², que como su propio nombre indica, regulaba tanto la organización de la inspección a nivel orgánico como, en relación a la investigación de las contribuciones¹⁴³. El Reglamento, no regulaba la investigación como un cuerpo legal único y aplicable a todos los tributos, sino que de forma singular establecía un procedimiento para la investigación en cada uno ellos¹⁴⁴, de los que vamos a citar un resumen, como premisa a la vinculación que nuestra investigación podría reflejar en la conexión entre el procedimiento y el proceso penal.

La contribución industrial y de comercio, sería investigada a través de los padrones municipales (regulados en el R.D. de 13 de julio de 1882¹⁴⁵), vigilando las industrias, artes y oficios que se ejerzan. Las ocultaciones y fraudes, se incoaban mediante expediente que se remitía a la Administración de Contribuciones -el mismo día de su incoación-, constando de tres diligencias separadas en las que se incluían, los datos generales de la actividad, la defraudación y lo que el interesado expusiera en su defensa y, las circunstancias de reincidencia y las de colaboración o no con el Investigador. Al expediente también se acompañaba un informe razonado del funcionario instructor proponiendo la absolución o responsabilidad en que a su juicio hubiera incurrido el contribuyente, con la argumentación legal en que fundara su propuesta.

¹⁴¹ Por el órgano administrativo encargado de la investigación del cumplimiento de los deberes tributarios y, de la posible ocultación y fraude que sobre los mismos pueda ser responsable el contribuyente. Como señala CERVERA TORREJÓN, F. (1975) “Con el establecimiento del sistema tributario moderno de 1845, empieza a sentirse por parte de la Administración la necesidad de desarrollar del algún modo una actividad de investigación de posible fuentes tributarias, de comprobación, de inspección en una palabra, en relación a los tributos entonces creados (...) tal actividad, como puede apreciarse en la legislación de entonces, será meramente ocasional y pueda subsumirse sin dificultad en la de carácter meramente gestor realizada por la rudimentaria Administración de la época.” *La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimientos*. Pág.10.

¹⁴² BOE Gaceta de Madrid N°248 de 4 de septiembre de 1892.

¹⁴³ En su Artículo 40 establecía que, “La contribución industrial y de comercio; la de inmuebles, cultivo y ganadería; los impuestos sobre billetes de viajeros y transporte de mercancías, de derechos reales y transmisión de bienes, de minas y de cédulas personales; las propiedades y derechos del Estado; y en general todo derecho de la Hacienda sujeto a comprobación, serán objeto de la vigilancia constante de los investigadores para descubrir y evitar las ocultaciones y fraudes que se comentan en perjuicio de la Hacienda”

¹⁴⁴ De los que citaremos los más relevantes en cuanto a las particularidades de su proceso de investigación.

¹⁴⁵ BOE Gaceta de Madrid N°197 de 16 de julio de 1882.

El expediente, una vez instruido en la Administración, era remitido al Delegado, quien citaba a la Junta Administrativa¹⁴⁶. La celebración de ésta, se producía con la asistencia del denunciado, y del instructor —u otro investigador designado de oficio—, quienes tras exponer sus alegaciones, se retiraban para la que la Junta deliberase, comunicándole en su caso los recursos y plazos dispuestos contra la decisión de ésta.

En el Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, los Investigadores, no se dirigían a los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones materiales, sino que procedían con su investigación a través de la obligación que correspondía a los Tribunales, Jueces municipales y notarios de facilitar, los abintestatos, testamentarias, y fallos por los que se declaraba la transmisión de cualquier bien mueble o inmueble. Si del examen de los mismos, se advertía que el contribuyente había dejado de

¹⁴⁶ Artículo 52 Reglamento 1892. “Los expedientes de defraudación que incoen los investigadores por cualquiera de los motivos señalados en el artículo 109 del reglamento del ramo, se resolverán por una junta administrativa que presidirá el Delegado de Hacienda, y de la que serán vocales el interventor, el Administrador de Contribuciones, el Abogado del Estado, y una persona libremente elegida por el denunciado...”.

Artículo 53 Reglamento 1892. “La tramitación de estos expedientes se ajustará a las siguientes reglas: 1ª. El Investigador dará conocimiento escrito a la Administración de contribuciones el mismo día en que principie la instrucción del expediente, del nombre y domicilio de la persona a quien lo instruye y de la tarifa, clase y numero en que aparece inscrito. 2ª. El expediente constará: A. Del documento base del expediente. B. De la diligencia de reconocimiento de la casa, fabrica, establecimiento, practicado por el funcionario encargado de formar el expediente, en cuya diligencia se expresará clara, explícita y detalladamente la profesión, industria, arte y oficio que se ejerza, o los artículos que sean objeto de la venta, y el modo habitual de expenderlos, o los aparatos y objetos imponibles. Esta diligencia la firmará el empleado o empleados y el interesado; y cuando no quiera lo verificaran dos testigos, y a falta de ellos se hará constar en el expediente y seguirán las demás diligencias. C. De otra diligencia en que se hará constar haberse hecho saber al industrial que el expediente era de defraudación, y lo que el interesado exponga en su defensa, o que requerido al efecto, no quiso hacer uso de este derecho. Esta diligencia serán también autorizada como la anterior. D. De otra diligencia en que se haga constar si el interesado es o no reincidente, y si resistió o no a la entrada en el establecimiento. E. De un informe razonado de los funcionarios que hayan instruido las diligencias, proponiendo la absolución o indicando la responsabilidad en que a su juicio haya incurrido el contribuyente, citando el artículo del reglamento en que se funde su propuesta. Estas diligencias se instruirán en el plazo de diez días, entregándose después a la Administración, la cual facilitará recibo 3ª. La Administración remitirá el expediente a la Delegación en el plazo de tercero día, contado desde la fecha de su presentación. 4ª. La Delegación, dentro de igual plazo, citará a junta administrativa, teniendo especial cuidado de que las citaciones se notifiquen reglamentariamente. 5ª. En la juntas se oirá al denunciante y al denunciado, si asistiesen, y se admitirán las pruebas que por una u otra parte se produzcan. El Investigador instructor del expediente asistirá también a las juntas por si o representado por otro Investigador que designe de oficio, aun cuando la defraudación se persiga en virtud de denuncia particular. Hechas las alegaciones respectivas, los interesados se retirarán del local en que la junta se celebre, y la misma, después de deliberar, resolverá por mayoría de votos, levantándose la oportuna acta. Si la junta entendiera que es necesario comprobar algún hecho antes de dictar providencia definitiva, citará para nueva sesión dentro de otros tres días, caso de que la comprobación haya de practicarse dentro de la capital, o de ocho, si tal diligencia ha de realizarse en un pueblo; y verificada ésta, resolverá en la forma que se previene en el párrafo precedente. 6ª. La decisión de la junta en la primera y en las sucesivas sesiones se notificará a los interesados por medio de diligencia extendida en el expediente y entregándoseles en el acto copia de la resolución, en que se hará constar, cuando esta sea definitiva, el recurso de alzada que puede utilizar, el término para interponerlo, la garantía que tiene que prestar y la Autoridad ante la que tiene que presentar el recurso. Sin estos requisitos no se tendrán por bien hecha la notificación, a menos que los interesados se diesen en el expediente por enterados de la mencionada diligencia, en cuyo caso surtirá dicha notificación todos sus efectos, sean cuales fuere los términos en que se hubiere hecho. 7ª. Los interesados podrán apelar ante el Ministerio la resolución de la junta en el plazo de quince días.”

ingresar el pago del impuesto, se daría parte al Administrador de Contribuciones para que éste procediera contra el contribuyente.

En el Impuesto de cédulas personales, las investigaciones se realizaban a través de los padrones formados por las declaraciones de los contribuyentes en los repartimientos de contribución de inmuebles, cultivo, ganadería y, matrículas de subsidio industrial. Las actuaciones se realizaban mediante la solicitud de la exhibición de las cédulas personales; la ausencia de esta cédula, o bien la falsedad en los padrones conllevaba la propuesta de una multa. Los expedientes por ocultación o fraude de este impuesto eran sustanciados por la Junta Administrativa.

El Reglamento Provisional de la inspección y la investigación de la Hacienda Pública de 4 de octubre de 1895¹⁴⁷, que deroga al anterior, disponía en su artículo 28 que:

“La investigación técnica y administrativa de la Hacienda Pública en las provincias tiene los deberes y atribuciones siguientes: 1.º Descubrir las ocultaciones de riqueza en todos los impuestos, contribuciones y rentas, con arreglo a las disposiciones vigentes de cada ramo y a lo pactado con entidades que se hallen subrogadas en los derechos de la Hacienda.(...) 5.º Recibir las denuncias particulares, así como los expedientes de defraudación formados por los funcionarios investigadores; tramitar aquellas y estas hasta ponerlas en estado de resolución por la Junta administrativa...(…). Tan luego como haya dictado resolución la Junta, los expedientes pasará a la Administración de Hacienda directamente para que ésta liquide las cantidades exigibles.”

Este reglamento abandonó la regulación singular de cada impuesto, pasando a establecer un procedimiento común para todos, permaneciendo la actividad de las Juntas Administrativas como órganos competentes para la sustanciación y resolución de los asuntos de fraude y ocultación, en sede administrativa¹⁴⁸.

El Reglamento de la Inspección y de investigación de la Hacienda Pública de 13 de octubre de 1903¹⁴⁹, establecía en su Artículo 20 que,

“La inspección del tributo tiene por objeto el descubrimiento de las ocultaciones en las fuentes de tributación que afecten a las contribuciones, impuestos, rentas y bienes nacionales detentados.”

Bajo este reglamento, los expedientes de comprobación, podrían ser de ocultación o de defraudación; cuando la comprobación fuera necesaria, el funcionario que hubiera de

¹⁴⁷ BOE Gaceta de Madrid N°290 de 17 de octubre de 1895.

¹⁴⁸ Artículo. 46 R.D. 1895. “Cuando el descubrimiento de la ocultación de riqueza contributiva no se haga por denuncia pública sino por virtud de la investigación incesante que están obligados a realizar los funcionarios del ramo...se seguirán los procedimientos determinados en los artículos anteriores, tan luego como sea entregada a la Delegación de Hacienda el acta en que se haga constar la defraudación cometida.”. Procedimiento regulado en el Capítulo IV, entre los artículos 41 a 45. Respecto a los trámites, la sustanciación del procedimiento es prácticamente idéntica a la del Reglamento que sustituye, si bien en el presente se acepta la aportación de pruebas, siempre y cuando no se hubieran podido aportar anteriormente (art.43. párrafo 2º), así como la asistencia de defensor u hombre bueno, por parte del denunciado (art.43.párrafo 3º).

¹⁴⁹ BOE Gaceta de Madrid N°289 de 16 de octubre de 1903.

verificarla se personaría en el lugar, levantando acta en la que constasen las circunstancias y naturaleza de éstas, procediéndose a suscribir por el funcionario, el denunciante, o persona que lo represente. El procedimiento general parte de la declaración del alta o declaración de riqueza, por parte del contribuyente, que recibida por el Administrador dispondría en el mismo día su liquidación a efectos de cobranza, pasándola a la Inspección para que procediera a la personación en el local al objeto de comprobación, quien con levantamiento de acta solicitaría, la conformidad o disconformidad del interesado. En el caso de conformidad se entregaría copia al interesado, con su talón, para que en su día pudiera demostrar la comprobación realizada; en el caso de disconformidad, el Inspector, con presencia del Reglamento y su tarifas, invitaría al interesado a prestar su conformidad en el plazo de veinticuatro horas; en el caso de permanecer en disconformidad, se consignarían en el acta las razones en que se fundara, quedando en suspenso la comprobación hasta que la Administración resolviese; la resolución se notificaría al interesado, haciéndole saber, que su disconformidad en ese acto, podría dar lugar a un expediente de defraudación. Como señala el artículo 57 del Reglamento, “*El descubrimiento de la riqueza practicado de oficio o en virtud de denuncia pública, traerá consigo un expediente de ocultación.*”. Si en la comprobación, se observa una ocultación parcial, se le invitaría a rectificar su clasificación y al pago de la diferencia, con una multa de la tercera parte. Si la ocultación fuera total, se le invitaría a darse de alta en la forma reglamentaria; de aceptarse, y previa la firma del acta, quedará obligado a presentar la rectificación o el alta en las veinticuatro horas siguientes, que de no realizarse, conllevaría a un expediente de defraudación, sin nueva visita del Inspector. Por su parte, los expedientes de defraudación tendrían lugar conforme al artículo 60 del Reglamento, cuando existiera resistencia por parte del contribuyente a la visita del local y reconocimiento de la base tributaria, cuando se manifestara negativa a aceptar la clasificación de la Hacienda en los expedientes de ocultación, debidamente notificados y, ante la falta de presentación del alta de acuerdo al término fijado por el Inspector, y con motivo de la continuación de la base tributaria después de presentada la baja de la misma.

El anterior Reglamento -en el que se prescinde de la actuación de las Juntas Administrativas, ajustándose las posibles impugnaciones a las reglas de procedimiento económico-administrativas¹⁵⁰- se vio afectado por diversas normas complementarias y de desarrollo, como la Ley de Presupuestos de 28 de diciembre de 1908¹⁵¹, el Real Decreto de

¹⁵⁰ Artículo 62 Reglamento 1903 “Los expedientes de defraudación se ajustarán en su trámite a las reglas de procedimiento económico-administrativo señaladas en el respectivo reglamento.”

¹⁵¹ BOE Gaceta de Madrid N°364 de 28 de diciembre de 1908.

10 de abril de 1917¹⁵², la Ley de Presupuestos de 29 de abril de 1920¹⁵³, y también por el Real Decreto de 4 de septiembre de 1922¹⁵⁴, sin que en ninguno de estos existiera modificación en torno a las atribuciones de investigación señaladas anteriormente, aunque será el Real Decreto de 1922 el que iniciara un cambio más profundo en el Reglamento de Inspección, al regular de forma más detallada, los expedientes de ocultación y defraudación¹⁵⁵.

Será en el Real Decreto de 30 de abril de 1923¹⁵⁶, donde se trasladen en principio estas modificaciones establecidas por la Ley de Reforma Tributaria de 1922¹⁵⁷, quedando desarrolladas definitivamente por el Reglamento de 13 de julio de 1926¹⁵⁸, en la que las

¹⁵² BOE Gaceta de Madrid N°101 de 11 de abril de 1917.

¹⁵³ BOE Gaceta de Madrid N°121 de 30 de abril de 1920.

¹⁵⁴ BOE Gaceta de Madrid N°253 de 9 de septiembre de 1922.

¹⁵⁵ Artículo 57. Reglamento 1922 "...Se entenderá que existe ocultación, sin haber sigilado el elemento primordial de tributación para cada cuota, hubiera incurrido en omisión o en inexactitudes accidentales o de cuantía que no produzca en la liquidación de aquella un diferencia de más de un tercio... En los expedientes de ocultación, el contribuyente podrá suscribir la manifestación de su conformidad a los efectos de presentar la rectificación, el alta o la declaración consiguiente, y de hacer el ingreso correspondiente en los plazos reglamentarios, pero reservándose el derecho a reclamar contra la clasificación y liquidación practicada... En tales casos, y siempre que dentro de los plazos reglamentarios se hubiere presentado la rectificación, el alta o la declaración consiguiente y hecho el ingreso que corresponde, no convertirá en expediente de defraudación el que en su origen fuera de ocultación."

Artículo 60. Reglamento 1922 "Será origen y dará lugar a instrucción de expediente de defraudación: 1º. Cuando el contribuyente haya ocultado la integridad de los elementos de tributación o parte de ellos que exceda de la cuantía fijada para determinar la ocultación en el artículo 57 del presente Reglamento, corrigiéndose dicha falta con la totalidad de la multa en el grado que corresponda, señalada en las leyes o reglamentos. 2º. La resistencia por parte del contribuyente a la visita del local o a exhibir los libros o documentos que se conceptúen indispensables para el reconocimiento y fijación de la base tributaria correspondiente. 3º. La negativa a aceptar la calificación de la Hacienda en los expedientes de comprobación a que se contrae el artículo 54 de este capítulo. 4º. La falta de cumplimiento de cualquiera de los requisitos con que respecto a los expedientes de ocultación determina el artículo 57. 5º. La continuación de la base tributaria después de presentada la baja de la misma.

¹⁵⁶ BOE Gaceta de Madrid N° 122 de 2 de mayo de 1923.

¹⁵⁷ BOE Gaceta de Madrid N°209 de 28 de julio de 1922. Este Real Decreto, señalaba en su exposición de motivos: "Abolido por el apartado 2º del artículo 14 de la Ley de Reforma tributaria el absurdo principio de la calificación de responsabilidad por la mera conformidad o disconformidad del inculpado, a que obedeció el Real decreto de 14 de noviembre de 1899, infiltrado por tanto tiempo en nuestro organismo administrativo, raíz de esos expedientes de ocultación por ministerio del temor de los que estaban sistemáticamente ausente el elemento precisamente más desapasignado de la contienda fiscal, que es la administración en su aspecto jurisdiccional, justo es reconocer que el Gobierno por medio del Real decreto de 4 de septiembre último, se apresuró a llevar sus consecuencias al Reglamento de Inspección."

¹⁵⁸ BOE Gaceta de Madrid N°199 de 18 de julio de 1926. El Capítulo V, denominado Comprobación. Omisión. Ocultación y Defraudación. Actuación de los Inspectores, disponía que, en términos generales los expedientes que se incoaran por actos de investigación del tributo, se clasificarían, de comprobación, cuando presentada el alta o declaración correspondientes, en ellas consten todos los elementos sujetos a tributar; cuando los contribuyentes tengan declaradas en la Administración sus bases contributivas y no se pueda por lo tanto, presumir en ellos malicia ni propósito de ocultarlas, o cuando el contribuyente no haya variado su industria desde la última visita de la inspección por el recibida, y habiendo sido mal clasificado a consecuencia de la misma, una nueva visita varíe aquella clasificación; de ocultación, cuando en las declaraciones, partes de alta correspondientes o, en los demás documentos presentados a la Administración, no se consignen todos los elementos sujetos a contribución; cuando declarada una industria, comercio, profesión u oficio, se descubra que después de comprobada por la inspección, se han introducido en ella sin declararlas, modificaciones que hagan variar su cuota con arreglo a lo legislado, o cuando en las declaraciones que hayan de servir de base para la liquidación de una cuota, aparezcan los elementos llamados a determinarla consignados en forma que encierre malicioso deseo de disfrazarlos, para sustraerlos

actuaciones de la Inspección quedan clasificadas en, comprobación, omisión, ocultación y defraudación.

Estructura similar mantendrá la Ley de 20 de diciembre de 1952 sobre Inspección de tributos¹⁵⁹, que actuando como reforma de los establecido en la norma de 1926¹⁶⁰, clasifica los expedientes de la Inspección en, conformidad, rectificación, omisión y, defraudación¹⁶¹.

En cuanto a las sanciones aplicables a cada clase de expediente, los de conformidad y los de rectificación no conllevaban imposición de penalidad alguna; los de omisión conllevaban una penalidad del 20% de la cuota liquidada, a los de ocultación les correspondía del medio al tanto de la cuota liquidada, y a los de defraudación, del tanto al triple.

Partiendo de las citadas normas tributarias, y en vigor el Reglamento de 1926, la Inspección tenía atribuidas -por el momento- exclusivamente las funciones de investigación, con el objetivo de descubrir aquellos hechos que el contribuyente mantuviera ocultos, los que se declaraban de forma parcial, o bien de forma errónea, concluyendo su función en el momento en que remitía a la Administración de Rentas o a la

en parte de la debida tributación o disminuir la cuota correspondiente; de defraudación, cuando la ocultación de la industria, comercio, profesión u oficio sujeto a tributación sea total; cuando por haberse sustraído íntegramente al conocimiento de la Administración una base impositiva hayan dejado de liquidarse los correspondientes derechos del Tesoro; cuando tenga su origen en una baja que al ser comprobada resulte inexacta; cuando envuelvan falsedad maliciosa o de ellas se derive responsabilidad tenaz, y cuando el expediente sea reincidente.

¹⁵⁹ BOE N° 359, de 24 de diciembre de 1952.

¹⁶⁰ Señala en sus motivos, “No ha parecido oportuno hacer cambios bruscos en una materia tan delicada sino que, tomando como base lo actualmente en vigor, se hacen las modificaciones ahora precisas, dejando para más adelante a la vista de los resultados que se obtengan, la apreciación de lo que entonces se deba hacer. (...) La calificación de los expedientes en la actualidad no está sujeta a un mismo régimen, sino que, regulada por los distintos Reglamentos de los diferentes impuestos presenta entre unos y otros bastantes diferencias, lo que aconseja dictar normas de unificación. (...) Se fijan sanciones iguales para todos los impuestos, evitando diferencias que, en esta etapa de reorganización de la Inspección no se creen justificadas.”

¹⁶¹ Clasificación de los expedientes de Inspección en la Ley de 20 de diciembre de 1952: a) De conformidad, cuando no exista discrepancia entre las obligaciones del contribuyente y las conocidas por la Administración para la práctica de las liquidaciones oportunas. b) De rectificación, cuando la Inspección proponga alguna modificación de las liquidaciones practicadas, por motivo de error en la liquidación o, por error en la clasificación fijada por la Administración, si había mediado consulta previa. c) De omisión cuando: sin existir declaración previa del contribuyente, o existiendo diferencias entre lo declarado y lo observado por el inspector, se acepte el acta de invitación, siempre que no se califique de ocultación o defraudación; si no exceden del 10% las bases declaradas y las comprobadas en los libros oficiales, y es aceptada la propuesta del Inspector. d) De ocultación, cuando sin existir previa declaración del contribuyente, o resultando diferencias entre lo declarado y lo observado por el Inspector, no sea aceptada la invitación, o aún aceptándola, concurren: que haya incumplido la declaración de obligaciones periódicas sobre las que ha de practicarse liquidación, habiendo sido requerido anteriormente por la Inspección por idéntica situación; que la actuación de la Inspección sea consecuencia de una denuncia pública; en caso de reincidencia sobre hechos por los que ya fue objeto de un expediente de ocultación. e) De defraudación, en todos los casos en que se den en el contribuyente: que ofrezca resistencia, negativa o excusa a la actuación inspectora; que se aprecie notoria mala fe en los hechos realizados, con tendencia a entorpecer o imposibilitar que la Administración conozca sus verdaderas obligaciones tributarias; que su contabilidad ofrezca notoria irregularidad, o que presente un retraso mayor a cuatro meses; que hubiera presentado falsas declaraciones de baja por la contribución y concepto a que la Inspección se refiera; que sea reincidente.

Oficina gestora el expediente, para que esta realizara el procedimiento de liquidación¹⁶². Como señalada PALAO TABOADA¹⁶³ en relación a los citados preceptos, “*en estas disposiciones la Inspección se concibe como un órgano encargado del descubrimiento de hechos y su puesta en conocimiento de las Oficinas gestoras, con abstención de toda actividad de calificación jurídica, tarea ésta de la exclusiva competencia de los órganos de gestión*”. Ciertamente, esta separación procedimental, operaba sobre todo con la intención de evitar la valoración subjetiva del actuario en el consiguiente proceso liquidatorio, si bien, la misma norma preveía que no sería un traslado rutinario y sin mayor limitación, puesto que dicho traslado de actuaciones, sucedería tanto con la entrega del acta, como con la del informe del Actuario, de modo que se ilustraba a la Administración competente con todos los datos y detalles de la actuación, lo que sin duda fue un preámbulo sobre el concepto de la conexión que estamos investigando¹⁶⁴.

Centrada la competencia de la Inspección en el ámbito de la investigación, será a partir de las denominadas Actas de Invitación¹⁶⁵, (con origen en la Real Orden de 23 de

¹⁶² B.O.E. Gaceta de Madrid. N°90 de 31 de marzo. Preámbulo de R.D 1926 de 30 de Marzo 1.926: “...A tal fin, se propone que la acción del Inspector quede limitada a la que su propio nombre indica, a la actuación pura y exclusivamente investigadora, que debe terminar en el momento de ser firmada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar el acto y liquidar las cuotas y penalidades que de él puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable de los que en los mismos hayan intervenido activamente, y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir por ello en mayor responsabilidad”. Igualmente la Base 31 del R.D señala que: “La actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acta de presencia, con todos los datos y detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo; a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso, y a pasar el acta, acompañada de su informe, a la Administración de rentas públicas”. El desarrollo del procedimiento inspector queda regulado en el Artículo 61 y ss del Reglamento de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de julio de 1926. Y en este sentido se pronunció el TEAC en Acuerdo de 19 de octubre de 1951, “ CONSIDERANDO: Que a tenor de lo preceptuado en la Base 31 del Real Decreto de 30 de marzo de 1926 la actuación de los Inspectores se limitará al levantamiento del acta de presencia con todos los detalles que puedan ilustrar a la Administración en su acuerdo, a suministrar al contribuyente, con vista de la legislación aplicable, las explicaciones que desee respecto a su caso y a pasar el acta acompañada de un informe a la Administración; y el Reglamento dictado para el Servicio de Inspección en 13 de julio, de igual año, al aplicar y desenvolver las bases establecidas en el anterior Decreto dispone, en el último párrafo del artículo 62, que el inspector actuante, en el informe que habrá de unir al acta, propondrá la liquidación que estime a su juicio deba practicarse y consignará todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar a la Administración; es decir, que en ambos preceptos se infiere, sin ningún género de dudas, que la actuación del Inspector debe limitarse a reflejar los hechos que en el curso de su gestión descubre y que pudieran dar lugar a alguna clase de tributación, absteniéndose, en todo caso, de hacer calificaciones jurídicas más o menos acertadas de los mismos, que son siempre de la incumbencia de la propia Administración.”

¹⁶³ PALAO TABOADA, C.(1983), *El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria*. Pág.15

¹⁶⁴ Este deber de acompañar un informe razonado, ya lo hemos observado desde el Reglamento de la Inspección de 1892, en su artículo 53.E. -De un informe razonado de los funcionarios que hayan instruido las diligencias, proponiendo la absolución o indicando la responsabilidad en que a su juicio haya incurrido el contribuyente, citando el artículo del reglamento en que se funde su propuesta.-

¹⁶⁵ Sobre las Actas de Invitación, “...se caracteriza, pues, el sistema de una máxima benevolencia, por el intento, siempre latente, de atraer más que de sancionar (...) porque jamás en los documentos administrativos se ha conjugado el acierto, el buen estilo, la ponderación armónica de los matices, el aliento y la cordialidad,

septiembre de 1.927, siendo modificadas por al Ley de 28 de marzo de 1.941¹⁶⁶), cuando la Inspección vaya adquiriendo nuevas competencias. A raíz de su implantación, y ante una ocultación del contribuyente, se le invitaba a rectificar su situación tributaria, que de ser aceptada quedaba resuelta en sede de inspección, trasladándose el acta a la Administración de Rentas para su liquidación¹⁶⁷. Así, la conformidad del contribuyente, que en otros casos hubiera sido manifestada ante el órgano liquidador, quedaba formalizada ahora ante el propio Inspector. Con la publicación de la Orden de 10 de abril de 1954¹⁶⁸, que desarrolla la Ley de 1952 antes citada, la Inspección adquirió competencia en dos nuevas situaciones; por un lado en las actas de rectificación -apartado Primero, letra a y b-, y por otro, en el caso de las actas de ingreso a cuenta -apartado Primero, letra c-. De este modo, y como excepción a la norma general establecida en la Orden, por la que “las actas que se instruyan como resultado de su gestión tendrán el simple carácter de documentos administrativos de información a las oficinas correspondientes”, a quienes correspondía liquidar las cuotas, recargos y penalidades que en su caso se deriven de los expedientes instruidos, la Inspección suscribía con el contribuyente acta de rectificación (modelo 16) en la que se incluía la propuesta de liquidación; en el caso de existir discrepancias en relación a una pluralidad de conceptos, se levantaba un acta (modelo 15) en la que se hacía constar de forma expresa y por separado, los conceptos con los que expresaba conformidad el contribuyente, así como la aceptación de realizar un ingreso a cuenta de la cuota suplementaria; ingreso que sería exigido con independencia de la tramitación del acta. Común al procedimiento, era su traslado a la oficina liquidadora, quien en el primer caso, exigía la cuota correspondiente conforme a lo señalado en el acta, y en el segundo, practicaba la liquidación pertinente en relación a los conceptos no aceptados, para adicionarlos a los aceptados. En aclaración de los posibles conflictos surgidos en cuanto a

de aproximación de la Hacienda y el contribuyente.” ARRIETA MARTINEZ DE PISÓN, J. (1994), *Las Actas de inspección de los tributos*. Pág.94. También sobre actas de invitación, CERVERA TORREJON, F. (1974) *Impugnación de las actas de invitación*. SANCHEZ SERRANO, L. (1974) En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos. Las actas de invitación, pese a datarse como hito a partir de 1926, tienen precedentes a los mismos efectos en normas anteriores, como los ya citados Reglamentos de Inspección de 1903 y hasta el de 1922, en el que en los expedientes de comprobación con ocultación se invitaba al contribuyente a aceptar la clasificación realizada por la Inspección.

¹⁶⁶ BOE N°105 de 15 de abril de 1941.

¹⁶⁷ Como señala el Profesor FERREIRO LAPATZA, J.J. (1976), “(...) en la legislación de 1926 la Oficina liquidadora contaba, para determinar la cuantía de la obligación tributaria, con los datos que ella misma poseía, con los que le suministraba el contribuyente y con los que en su caso, le suministraba, separadamente, la Inspección, después de la Real orden de 23 de septiembre de 1927, una vez redactada el acta de invitación la Administración de rentas públicas sólo cuenta con los datos que elle posee y con los que , conjuntamente, le suministran el contribuyente y la Inspección que es la encargada de realizar esta comprobación conjunta. La Oficina liquidadora, en la práctica, en la mayoría de los casos, ha de verse atada por los resultados de esta comprobación conjunta. Nada que decir, solo ha de realizar las actuaciones necesarias para su liquidación y trámite consiguiente.” *Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos*. Pág.111.

¹⁶⁸ BOE Gaceta de Madrid N°113 de 23 de abril de 1954.

la posible impugnación de los actos de liquidación, la Orden de 18 de diciembre de 1954¹⁶⁹, vino a confirmar la firmeza de las bases imponibles aceptadas por el contribuyente en las actas de invitación, indicando que a los efectos de reclamación en vía económico administrativa, podría ser su objeto, la liquidación practicada sobre las bases imponibles, pero no éstas, cuando además, la Orden establece que las actas de inspección podían no contener especificación de detalle sobre las bases aceptadas¹⁷⁰. Como señalara CERVERA TORREJON, lo anterior se traducía en que, las actas de invitación contendrían cada vez en menor grado calificaciones jurídicas que hechos, lo que en consecuencia, obstaculizaría la labor de las Oficinas gestoras, que empezaban a carecer de datos conducentes a ilustrar su juicio¹⁷¹. Quizás, y en un primer momento, las consecuencias aclaradas por la Orden de diciembre de 1954 pasarían inadvertidas, en cuanto a los efectos que provocarían, no solo en el futuro inmediato, sino con transcendencia hasta nuestros días, puesto que la ausencia de menciones específicas sobre los hechos o bases a los que se prestaba conformidad, y su específica relación con los motivos jurídicos de la regularización, provocaban de un lado, la ausencia de conocimiento para la Oficina Liquidadora sobre los hechos y normas concretas con los que se debía practicar y exigir la liquidación correspondiente, y de otro lado, impedía al contribuyente en su caso conocer el razonamiento jurídico que en relación a los hechos aceptados, permitieran ejercer el derecho de impugnación de la liquidación producida en base dicha conformidad¹⁷².

¹⁶⁹ BOE N°8 de 8 de enero de 1955. Citaba el apartado primero de la Orden que: “Cuando como consecuencia de invitación de la Inspección de los Tributos, el contribuyente preste su conformidad, en todo o en parte, a las bases impositivas propuestas por dicha Inspección, tendrán el carácter de firmes las aceptadas por el contribuyente, mediante la consignación de su conformidad en el acta levantada por la Inspección, aunque esta no tenga especificación de detalle, no pudiendo por tanto, ser objeto de impugnación por el contribuyente”, para indicar en su apartado segundo, “Podrán, no obstante ser impugnadas las liquidaciones que se practiquen como consecuencia de las bases aceptadas en las actas de inspección, a que el número anterior se refiere, pero solamente en cuanto a la indebida aplicación a las expresadas bases de la legislación fiscal vigente.”

¹⁷⁰ En relación a las Actas de inspección y la evolución de las funciones de la Inspección de Tributos, CHECA GONZALEZ, C.(1986) *La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de Tributos*; ARIAS VELASCO, J.(1976) *Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria*; MARTIN DELGADO, J.M. (1983) *Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones liquidaciones y las declaraciones complementarias*.

¹⁷¹ CERVERA TORREJON, F.(1975). Op.cit.Pág.150.

¹⁷² Cuestión que con toda lógica ya había sido aclarada por el TEAC en resolución antes citada de 19 de octubre, al considerar que, “[L]a real Orden de 23 de septiembre de 1927 al establecer a favor de los contribuyentes el acta de invitación (...), autorizada con la firma del contribuyente, tendrá la consideración de declaraciones o partes del alta ... de lo que se deduce que si los indicados documentos han de ser liquidados por la Administración como si declaración se tratase, lo primero que esta oficina tiene que conocer con toda claridad es el origen o fuente del impuesto que se trata de aplicar.” Para seguir considerando que, “...si las actas levantadas por la Inspección como consecuencia de las funciones de comprobación e investigación que les están atribuidas, son documentos de los cuales ha de derivarse una posible exacción fiscal, han de contener, por ello, inexcusablemente las garantías intrínsecas establecidas, tanto en beneficio de la Administración como del propio contribuyente, una de las cuales, como se deja dicho, la de que en ellas se reflejen claramente los hechos acaecidos de los cuales se pretenda hacer derivar la existencia de la obligatoriedad de un gravamen previamente determinado.”

A partir de aquí, el legislador iría ampliando paulatinamente las competencias de la Inspección, lo que conllevaría a concentrar en un solo órgano, la investigación de los hechos, la valoración de los posibles incumplimientos, la cuantificación de éstos, y por tanto la calificación jurídica y liquidación definitiva de los ilícitos tributarios, rompiendo el tradicional escenario de separación entre la investigación, la sustanciación de los hechos, y la liquidación de éstos.

En relación al procedimiento que analizamos en el presente trabajo, sorprende que, pese a la articulación en la norma penal de un tipo delictivo orientado a reprimir y castigar los fraudes tributarios, en el que no existe un mínimo cuantitativo exigible para realizar un traslado de la causa al orden penal, observamos como existe un desarrollo punitivo de corte administrativo que solapa la posible intervención del anterior, de modo que pareciendo acertada un regulación investigadora y sancionadora tributaria en situaciones de ocultación, que pudiéramos llamar leves o inexactas, y de generalizada conformidad por parte del contribuyente, no corresponde el mismo acierto respecto a situaciones de defraudación -en respuesta a quienes mantienen la inaplicabilidad del precepto penal- en las que parecen intentar englobarse aquellas conductas de mayor transcendencia tributaria, y de clara tendencia defraudadora. De lo que entendemos, ha resultado un mayor desarrollo normativo en el ámbito tributario, tanto en lo referido al ámbito sancionador, como -y entendemos de mayor importancia- en el ámbito investigador, situación a la que nos referiremos en otra parte de este trabajo.

VI.III.- La Leyes Especiales sobre Fraude Tributario.

En las normas anteriormente señaladas, y en relación a las funciones y atribuciones de la Inspección de Tributos, no se observa en ninguna de ellas un procedimiento específico por el que se ponga en relación el procedimiento administrativo y el proceso penal, salvo la pauta general establecida en el Código Penal y en la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en relación a la obligación de realizar el traslado del conocimiento de las causas presuntamente delictivas a los Juzgados, por parte de los órganos administrativos. En esta situación, únicamente tres normas administrativas de la época, como son la Ley de Contrabando y Defraudación, la Ley de delitos monetarios, y la Ley de Impuestos de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, son las que recogerán un procedimiento específico por fraude tributario de transcendencia penal, si bien siempre bajo la categoría de Ley especial.

VI.III.I- La Ley de Contrabando y Defraudación

La Ley Penal y Procesal en materia de contrabando y defraudación de 1904, anteriormente comentada, fue modificada parcialmente por la Ley del mismo nombre de 18 de julio de 1922¹⁷³, y sucedida a texto completo por la nueva Ley de 14 de enero de 1929¹⁷⁴. En ésta, serán considerados como delitos de contrabando, los actos u omisiones, cuando el valor de los efectos estancados o prohibidos, exceda de las 5.000 pesetas y, como delitos de defraudación, los actos u omisiones en la que la cuantía de los derechos supere las 25.000 pesetas, siendo por debajo de estas cantidades consideradas las acciones u omisiones como falta (art.11 y 12)¹⁷⁵.

La competencia (art.60) para la persecución de los delitos y faltas, de contrabando y defraudación, estaría especialmente a cargo de los Resguardos especiales de la Hacienda Pública -quienes tenían carácter de agentes de la Autoridad- y, aquellos nombrados en casos especiales por el Ministerio de Hacienda, teniendo además obligación de perseguir y coadyuvar al descubrimiento del contrabando o la defraudación, las Autoridades civiles y militares, las tropas del Ejército y la Marina, la Guardia Civil y toda fuerza pública armada.

¹⁷³ BOE Gaceta de Madrid N°200 de 19 de julio de 1.922. De la exposición de motivos podemos extraer los siguientes conceptos: En primer lugar se hace una clara referencia al carácter penal-tributario de la norma, principiando su aplicación en sede administrativa, para las faltas y, en sede jurisdiccional para los delitos, quedando definida como una “norma penal de Hacienda”. En segundo lugar se establece que tratándose de una Ley “que tiene fundamentalmente carácter penal”, “no debe equipararse, por razón precisamente de esta característica, a las restantes Leyes y Reglamentos que sancionan otras infracciones fiscales”, matización que se realiza en orden a la responsabilidad derivada de los delitos y faltas: “(...) en el procedimiento administrativo, en las faltas se dirige directamente contra las Empresas y Sociedades, prescindiendo de los autores materiales del hecho, el procedimiento judicial, en los delitos, se dirige, y no puede ser de otro modo, contra éstos y no contra aquéllas...Ello determina que en los actos de contrabando, en que el valor de los efectos estancados o prohibidos no exceda a 5.000 pesetas, y en los de defraudación en que el importe de los derechos defraudados no pase de 25.00 pesetas –que merecen, según la Ley, la calificación de faltas- los verdaderos autores del contrabando o la defraudación maniobran sin el temor de una responsabilidad directa que haya de hacerse efectiva, en primer término, en su bienes, y después, si la Compañía resultara insolvente, con el arresto o la prisión; y en cambio cuando dichos actos sobrepasan la cuantía indicada, sino se demuestra la participación en el hecho de ninguna persona determinada, aunque conste cometida la infracción en provecho de una Empresa o Sociedad, el auto de sobreseimiento o la sentencia absolutoria cancelan de hecho todas las responsabilidades. Para evitar lo expuesto (...) en cuanto al procedimiento administrativo, que este se dirija contra las personas directamente responsables y que en él puedan ser también parte las que puedan ser declaradas subsidiariamente responsables; pero que la circunstancia de que no sean habidos los presuntos reos o de que no haya motivos suficientes para condenar a un determinado individuo no obstará a la continuación del procedimiento y a la declaración de responsabilidad den la Empresa en cuyo beneficio se hubiera cometido la infracción; y, en cuanto al procedimiento judicial, que los Tribunales, cuando dicten auto de sobreseimiento o sentencia absolutoria, siempre que se de el aludido supuesto, remitan copia de lo actuado a la Junta administrativa correspondiente para que, partiendo de los hechos declarados probados, declaren, si así procede, responsable a la Empresa o Sociedad del importe de las penas pecuniarias correspondientes a la infracción realizada.”

¹⁷⁴ BOE Gaceta de Madrid N°17 de 17 de enero de 1929.

¹⁷⁵ Especial mención tiene en la Ley lo delitos conexos (art. 9), definidos como aquellos que tienen como objeto preparar, perpetrar o encubrir el contrabando a la defraudación, los cuales conforme al artículo 10, serían considerados distintos e independientes a los actos de contrabando y defraudación que con ellos se relacionen, y en consecuencia serían conocidos por los Tribunales de Justicia, con acción separada y aparte de la realizada por las Juntas administrativas en relación con dichos actos.

Por su parte, la competencia para el conocimiento de los actos u omisiones constitutivas de contrabando o defraudación, será para los Jueces de instrucción de las capitales de provincia y las Audiencias provinciales, donde se hubieran descubierto, siempre que se tratara de hechos calificados como delito por la ley (art.77.1.1º). En las faltas, eran competentes para su conocimiento las Juntas administrativas (art.77.1.2º) y, sin junto a éstas concurría algún delito conexo, se desdoblaba la contienda, conociendo la Junta de las faltas y la Jurisdicción ordinaria del delito conexo (Art.77).

Ahora bien, disponía el apartado 77.4 que, en los casos comprendidos en el apartado 1º (referido a la competencia de los Juzgados de Instrucción y Audiencias provinciales en cuanto a los delitos), serían las Juntas quienes realizasen las declaraciones a que se refieren en el artículo 99 y 118 de la Ley. Esta declaración quedaba regulada en el artículo 99.3) que disponía: “Si el hecho revistiese características de delito de contrabando o de defraudación, la Junta administrativa se limitará: 1º. A declarar, con carácter provisional, el comiso si se tratara de contrabando, y así mismo el valor oficial o de tasación de los efectos aprehendidos o el importe de los derechos defraudado, si se tratase de defraudación. 2º. A ordenar que se remita el acta de descubrimiento o de aprehensión, con todo lo actuado, al Juzgado que corresponda, practicando previamente las diligencias que estime de urgencia, dejando copia certificada de las mismas. (...) 4º. Si la calificación del hecho punible dependiera del valor de los géneros que hubieran sido objeto del contrabando o de la cuantía de los derechos defraudados, y no hubiera medio de valorar o tasar los primeros o de venir en conocimiento el importe de los segundos, el hecho se reputará provisionalmente como delito, y la Junta remitirá testimonio de lo actuado al Juzgado competente, practicándose previamente las diligencias que considere oportunas. 5) Si la Junta no apreciara en el hecho sometido a su fallo caracteres de delito ni de falta de contrabando o de defraudación, pudiendo, sin embargo, constituir el mismo una contravención administrativa o falta reglamentaria, se inhibirá a favor de la Autoridad competente, sin que por ello se prejuzgue el fondo de la cuestión.” Por su parte, el artículo 118, señalaba que: “1) Recibidas por el Juzgado las diligencias o el expediente administrativo de contrabando o defraudación, incoará el oportuno sumario, dictando en el término de veinticuatro horas el correspondiente auto en que declarará si ha lugar a continuar aquellas diligencias, ordenando, caso afirmativo, que, con citación del Abogado del Estado, se ratifiquen las declaraciones allí prestadas, que se evacuen las citas pertinentes y que se reciba declaración, si no se hubiere hecho a los presuntos culpables, poniendo en conocimiento de la Audiencia respectiva al incoación del sumario. 2) De modo análogo procederá el Juzgado cuando por el Abogado del Estado, por los

funcionarios encargados de la persecución del contrabando o defraudación o por particulares que se denuncia directamente ante él un hecho de esta clase en que no hubieran procedido diligencias administrativas, poniéndolo en este caso en conocimiento de a Junta administrativa, por conducto del Delegado de Hacienda, a los efectos de las declaraciones a que se refiere el artículo 99.”

A efectos de relación entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, se mantiene la misma estructura de la Ley anterior, permaneciendo invariable el contenido del Artículo 99, y siendo en este caso regulada, la remisión a la Juntas Administrativas, por el Artículo 118, lo que significa una continuación en cuanto a las sustanciación previa del expediente -al objeto de su valoración y previa calificación en sede administrativa- con la pendencia del proceso penal hasta entonces. Entendemos que, anticipando en parte lo que sucedería tras la regulación del delito fiscal a partir de la Ley 2/1985, de 29 de abril de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, existe una especial preferencia del legislador para que sean los órganos administrativos los que ofrezcan una valoración previa del contenido económico presuntamente defraudado, incluyendo en esa valoración, la calificación del hecho de acuerdo a la norma infringida, pese a la posterior sustanciación de la causa en la jurisdicción penal.

La anterior Ley de contrabando y defraudación, fue sucedida por la Ley de 20 de diciembre de 1952¹⁷⁶, que habilitaba al Ministerio de Hacienda para la redacción de un texto refundido de la Ley de contrabando y defraudación, conforme a las normas recogidas y desarrolladas en dicha Ley. El nuevo texto sería aprobado el 11 de septiembre de 1953¹⁷⁷, dando lugar, como principal novedad, a la desaparición de la competencia del orden jurisdiccional para el conocimiento y fallo de los asuntos relacionados con este tipo de delitos. Ya en la exposición de motivos de la Ley de 1952 se decía que,

“La modificación que es objeto de esta Ley, segrega por completo del procedimiento judicial ordinario el conocimiento de los actos o omisiones constitutivos de contrabando o de defraudación, hoy llamados delitos, y que pasan a la jurisdicción especial administrativa, mediante la creación de los Tribunales Provinciales de Contrabando y Defraudación, y de un Tribunal Superior que conocerá de los recursos de alzada interpuestos contra ciertos actos dictados por los primeros. De este modo, tan solo los delitos conexos quedarán, por su propia naturaleza, dentro de la calificación que el Código Penal les asigna y sometidos en su conocimiento y sanción a las normas procesales ordinarias; de donde se deduce que al excluirse el procesamiento en la sustanciación de los hechos propiamente constitutivos de contrabando o defraudación, resulta inadecuado el calificativo de Penal y Procesal que a la Ley se venía aplicando.

No parece aconsejable, por otra parte, la coexistencia de Tribunales diferentes, todos ellos de jurisdicción provincial si, en definitiva, han de sancionar infracciones o transgresiones de idéntica naturaleza en las que, a lo sumo solo cabe establecer una distinción o diferenciación por razón de cuantía, sin que ello altere la propia esencia de

¹⁷⁶ BOE N° 359 de 24 de diciembre de 1952.

¹⁷⁷ BOE N° 311 de 7 de noviembre de 1953.

aquella. Por ello, los Tribunales Provinciales de Contrabando y Defraudación que por la presente Ley se crean, deberán absorber a las Juntas Administrativas que existen en la actualidad...

La alta misión que corresponderá a los Tribunales Provinciales cuando actúen en pleno (...) exige que formen parte de los mismos las más altas jerarquías de las esferas administrativas (...) dando entrada a esos organismos a un Magistrado de la carrera judicial...”

De este modo, la competencia para el descubrimiento y persecución de las infracciones de contrabando y defraudación, pasarían a ser exclusiva de los Delegados provinciales de Hacienda a través de los empleados, fuerzas del Resguardo e Inspectores, los cuales tendrán carácter de Agentes de la Autoridad. La jurisdicción para conocer las infracciones, eran exclusivamente administrativas, sin otra salvedad que la relativa a los delitos conexos, y se ejercían a través de, los Tribunales Provinciales de Contrabando y Defraudación, el Tribunal Económico Administrativo Central y, el Tribunal Superior de Contrabando y defraudación. Los Tribunales Provinciales quedaron formados por el Delegado de Hacienda, un Magistrado de la Audiencia Provincial, el Jefe de la Abogacía del Estado, el Interventor de la misma, el Administrador de Aduanas, el Presidente de la Cámara de Comercio, y el Secretario -sin voz ni voto-, un funcionario del Cuerpo Pericial de Aduanas y, en su caso un funcionario de la Delegación Provincial de Hacienda.

Las competencias quedaban distribuidas, a los funcionarios y Tribunales, en función de la clasificación de las infracciones, del siguiente modo:

Infracciones de mínima cuantía, hasta mil pesetas de valor en efectos de contrabando, y hasta diez mil en defraudación, atribuida en única instancia a los Presidentes de los Tribunales Provinciales, sin que contra su resolución procediera recurso alguno.

Infracciones de menor cuantía, más de mil y sin exceder de cincuenta mil pesetas de valor en efectos de contrabando, y de más de diez mil y hasta ciento cincuenta mil pesetas en defraudación, atribuida en primera instancia a los Tribunales Provinciales en comisión, en segunda al Tribunal Económico Administrativo Central y, en vía contenciosa ante el Tribunal Supremo de Justicia.

Infracciones de mayor cuantía, más de cincuenta mil pesetas en efectos de contrabando, y mas de ciento cincuenta mil pesetas en defraudación, atribuidas en primera instancia al Tribunal Provincial en pleno, en segunda instancia al Tribunal Superior de Contrabando y defraudación y, en vía contenciosa ante el Tribunal Supremo de Justicia.

La sustanciación de las causas, al igual que sucedía en la Juntas Administrativas, se producían por la prestación de declaraciones, practica de prueba y fallo. En el caso de que la infracción de contrabando o defraudación conllevara sanción subsidiara de prisión, el

Tribunal lo acordaría mediante certificación que recogiera los datos del procesado, importe de la multa impuesta, número de expediente y fallo, sí como la determinación de concreta del tiempo de privación de libertad¹⁷⁸ que debiera cumplir. Expedida la certificación era entrega al Abogado del Estado, quien procedía a solicitar ante el Juzgado de Instrucción el decreto de prisión.

En este caso, y a diferencia de las anteriores Leyes de contrabando y Defraudación, no podemos establecer una conexión entre el procedimiento y el proceso para la sustanciación del delito, puesto que la única conexión existente es para decretar el ingreso en prisión, por razón de una pena privativa de libertad, impuesta en sede administrativa. No obstante, el singular procedimiento establecido en las leyes anteriores, si bien dejaba cierto margen a la actuación judicial, como ya hemos referido, ésta se producía en base a un expediente administrativo en el que la calificación del hecho típico y las sanciones -económicas y de prisión-, ya se habían resuelto *a priori* en sede administrativa por una Junta, entendiéndose que al igual que con la Ley de Contrabando de 1953, el Tribunal finalmente, actuaría en orden a decretar, antes o después, la condena penal.

El sistema establecido en la Ley de 1953, resolvía quizás -si bien referido únicamente a los delitos de contrabando y defraudación- la doble sustanciación de las causas, a través de un procedimiento administrativo y de un segundo proceso penal. Las Leyes anteriores a ésta, establecían que el procedimiento administrativo era el competente para sustanciar las faltas de contrabando y defraudación, y únicamente ante situaciones de delitos conexos, de acciones u omisiones que superaran los umbrales económicos de la falta, deberían dar traslado de las actuaciones a la jurisdicción penal. De este modo, las Juntas Administrativas debían realizar las *declaraciones* correspondientes -con carácter previo, o por remisión desde el Juzgado- significando que, el fallo administrativo siempre conllevaría un procedimiento administrativo de clara proyección penal, en el que se establecerían las circunstancias y valoraciones, por las que las acciones u omisiones sustanciadas conllevaban la calificación de delito, quedando el Juzgado instruido de la calificación administrativa, y debiendo pronunciarse sobre su repercusión penal. El sistema de la Ley especial de 1953, lo que viene a establecer es un sistema de conocimiento, enjuiciamiento y fallo en sede administrativa, encomendando a la jurisdicción penal en su caso, la ejecución de la condena de privación de libertad. Podrá ser un sistema de mayor o menor aceptación, pero no por ello alejado de una lógica procesal, en el que para la formación de los Tribunales se preveía la participación de personal tanto administrativo

¹⁷⁸ Artículo 22.4: “Sanción subsidiaria es la prisión por insolvencia del culpable, a razón de un día de privación de libertad por cada diez pesetas de multa, con la duración máxima de uno, dos o cuatro años, según se trate, respectivamente, de infracciones de mínima, de menor, o de mayor cuantía.”

como judicial, en un procedimiento en el que se observaban mecanismos de defensa, y que salvo por la ausencia de presunción de inocencia, y otras garantías de índole penal, resolvía un aspecto primordial -que hasta nuestros días continúa en discusión- como era la integración de la norma penal en blanco por parte de los órganos jurisdiccionales, puesto que ya no era preciso que, los Juzgados se atemperaran a la norma administrativa, en sus actuaciones¹⁷⁹.

VI.III.II.- Delitos Monetarios.

La primera disposición dictada en esta materia fue el Decreto de 29 de mayo de 1931¹⁸⁰, que prohibía -entre otras-, la adquisición de valores mobiliarios extranjeros no admitidos a cotización en bolsas oficiales de España, la compra de divisas en el extranjero remesando pesetas desde España, la posesión de divisas extranjeras por la Banca privada, la exportación de oro y plata en monedas y billetes del Banco de España en cantidad superior a 5.000 pesetas, el envío de giro postal por importe superior a 1.000 pesetas, la apertura de créditos en pesetas con garantía de divisa en oro, y la salida del territorio español de títulos de la Deuda pública. Se requería autorización previa -también entre otros- para, la compra de inmuebles en el extranjero, la aportación de capital español a negocios establecidos en el extranjero, y para la adquisición de divisas para gasto en el extranjero por importe superior a 5.000 pesetas.

El incumplimiento de lo establecido en el Decreto, se castigaba como delito o falta según la Ley de contrabando, en función del principal de las operaciones y, el engaño o falsedad en las declaraciones y documentos que sirvan de base a las operaciones, además de la responsabilidad penal común, quedaban sujetas a las sanciones penales correspondientes. La inspección e investigación estaba encomendada a la Oficina inspectora de mercado, integrada por profesores mercantiles al servicio de la Hacienda. Las actuaciones de los Inspectores se recogían en Actas, que elevaban al Delegado provincial de Hacienda, quien los remitía a la Junta Administrativa, la cual era la encargada de tramitar y fallar el expediente.

¹⁷⁹ A este respecto, señalaba RODRIGUEZ DEVESA, J.M. (1970), que la Ley de contrabando de 1953, no podía ser catalogada formalmente como una ley penal, puesto que en se ha abandonado la denominación primitiva de delitos y faltas, sustituyéndola por la de infracciones (de mínima, menor y máxima cuantía) que se someten al conocimiento de tribunales y procedimientos administrativos. Con esto, afirma, se apunta una sensible crisis del Derecho penal y una incontenible invasión del Derecho administrativo, que exige una firme y tajante delimitación entre ambas esferas jurídicas. El proceso de administrativización operado impide dar a la Ley el carácter de penal en sentido formal, pero materialmente resulta incuestionable que lo es, ya que a tenor de la misma pueden ser impuestas auténticas penas privativas de libertad, al margen de la terminología que en el texto de utiliza. *Derecho penal español, Parte general*. Pág.118.

¹⁸⁰ BOE Gaceta de Madrid N°151 de 31 de mayo de 1931.

A este Decreto le seguirían el de 18 de noviembre de 1936 por el que se creó el Comité de Moneda Extranjera¹⁸¹, y el Real Decreto Ley de 14 de marzo de 1937¹⁸² sobre la salida de oro y cesión de divisa extranjera, que serían reforzados en cuanto a las sanciones aplicables, por la Ley Penal y Procesal de delitos monetarios de 14 de noviembre de 1938¹⁸³. Los delitos de contrabando monetario serían investigados en sede administrativa, de oficio o a través de denuncia, que se dirigirá al Comité de Moneda Extranjera o a la Delegación Provincial de Orden Público, siendo la competencia para conocer y fallar los expedientes atribuida a los Juzgados de delitos económicos. Los recursos que se establecieran contra los fallos de los Juzgados, serían competencia del Tribunal de delitos monetarios. Tanto el Juez, como los miembros del Tribunal, serán dependerán gubernativamente del Ministerio de Hacienda.

Esta Ley prescinde por tanto de las Juntas Administrativas, a las que sustituye por los Juzgados de delitos económicos, que mantienen no obstante carácter administrativo y no judicial, situación que tocaría a su fin, con el traslado de competencias a la jurisdicción ordinaria, con la entrada en vigor de la Ley 1/1977 de 4 de enero, por la que se crea la Audiencia Nacional¹⁸⁴.

VI.III.III.- Derechos Reales y Transmisión de bienes.

En lo relativo al Impuesto de derechos reales y transmisión de bienes, sobre caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas, tenemos que referirnos en primer lugar al Real Decreto de 27 de abril de 1926¹⁸⁵ que regulaba las defraudaciones de la siguiente forma (Artículo 22):

Se castigaba con la pena de arresto de uno a treinta días, y multa de 1.000 a 10.000 pesetas, según la importancia de la defraudación a que se diera o se intentare dar lugar:

1.º La falsedad cometida en las declaraciones a que se refiere el apartado segundo del título anterior, salvo si el declarante demostrara que, en el momento de formar la declaración, era imposible que tuviera conocimiento de la muerte del cotitular, poderdante o endosatario en cuestión.

2.º Toda falsedad cometida, a sabiendas, en cualquiera de las declaraciones formuladas ante la administración a los efectos del impuesto, mediante la cual se trate de

¹⁸¹ BOE N°39 de 24 de noviembre de 1936.

¹⁸² BOE N°147 de 16 de marzo de 1937.

¹⁸³ BOE N°153 de 30 de noviembre de 1938.

¹⁸⁴ BOE N° 4 de 5 de enero de 1977. En su Disposición Transitoria Primera se establece: “El Juzgado de Delitos Monetarios se constituirá en el Juzgado Central de Instrucción número tres, de los creados por el artículo tercero del presente Real Decreto-ley.”

¹⁸⁵ BOE Gaceta de Madrid N°119 de 29 de abril de 1926. Por el que se autorizaba al ministro de Hacienda para publicar un nuevo texto refundido de la ley, tarifa y Reglamento.

eludir el pago de éste, siempre que lo falseado sea un hecho indudable, y no un punto de interpretación o valoración.

3º. La omisión deliberada de cualesquiera bienes en los inventarios o relaciones que sirvan para girar las liquidaciones definitivas, o las provisionales, en el caso en que los interesados, hubieran dejado transcurrir el plazo para girar las definitivas

Las ocultaciones en el valor declarado a los bienes se castigaba con una multa igual al 20 por 100 de las cuotas correspondientes al aumento de valor obtenido en la comprobación, si este aumento representaba más del 25 por 100 del valor declarado, y con el 50 por 100 de las cuotas correspondientes al aumento del valor, si este ascendía a más del 50 por 100 del declarado.

Las multas eran impuestas por el Delegado de Hacienda, a propuesta del liquidador y previo informe del Abogado del Estado. La pena de arresto se imponía por la autoridad judicial, mediante el procedimiento que se especificará en el Reglamento. Los defraudadores a quienes se impusiera esta pena no podrían gozar en ningún caso de los beneficios de la condena condicional.

Por su parte el Real Decreto Ley de 28 de febrero de 1927¹⁸⁶, por el que se aprueba la Ley de los impuestos de los Derechos reales y transmisiones de bienes, regularía el castigo de las falsedades y omisiones (Artículo 26) en idénticos términos a los citados anteriormente en el Artículo 22 del R.D. de 1926, si bien, respecto a las omisiones establecía un límite de 100.000 pesetas y un exceso del 50% del valor comprobado, a partir del cual las ocultaciones serían castigadas con la pena de arresto mayor y multa.

Las dos normas anteriores, hacen referencia en todo caso al desarrollo reglamentario del procedimiento para sustanciar este tipo de incumplimientos tributarios, y su traslado a la jurisdicción penal, que sería finalmente recogido en el Reglamento de 26 de marzo de 1927¹⁸⁷. En éste, y a través de su Artículo 220, se estableció que sería el Delegado de Hacienda, previo informe del Abogado del Estado, el competente para imponer la responsabilidad propuesta por el Liquidador, fijando la cuantía de la multa, y dando traslado al Juez municipal -tramitándose la cuestión por el Juicio de Faltas, conforme al Libro VI de la LECrim- , quien era el competente para imponer la pena de arresto. No obstante, si se promoviera reclamación económico-administrativa contra el

¹⁸⁶ BOE Gaceta de Madrid N°61 de 2 de marzo de 1927.

¹⁸⁷ BOE Gaceta de Madrid N°88 de 29 de marzo de 1927.

acuerdo del Delegado de Hacienda, no se daría cuenta al Juzgado hasta que existiese resolución firme que pusiera término a la cuestión.

Idéntica regulación se mantendría en el Artículo 32 de la Ley y en el Artículo 227 del Reglamento, del Texto Refundido de 7 de noviembre de 1947¹⁸⁸, en el Artículo 56 de la Ley de 21 de marzo de 1958¹⁸⁹, y en el Artículo 244 de su Reglamento, de fecha 29 de febrero de 1959¹⁹⁰, y también en el Artículo 150 del Decreto 1018/1967 de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁹¹.

Esta situación se mantendría vigente hasta la aprobación de la Ley 32/1980 de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁹², en la que pese a declarar la vigencia del Texto Refundido de 1.967, y el Reglamento de 1959¹⁹³ -en cuanto no se opongan a la misma-, establece en su Artículo 41 que, “[T]res...las infracciones tributarias del impuesto regulado por la presente disposición serán calificadas y sancionadas con arreglo a la Ley General Tributaria”, pese a que todos aquellos hechos imponibles nacidos con anterioridad a entrada en vigor -desde el día 1 de julio de 1.980- serían sustanciados por lo dispuesto en la anterior Ley y su Reglamento.

VII.- El cambio de relación entre Administración tributaria y contribuyente.

Con carácter previo a la publicación de la Ley General Tributaria 230/1963 de 28 de diciembre, y vigente el Artículo 319 del Código Penal de 1.963, el tipo mantenía el requisito de la ocultación, con la intención de eludir el pago de los impuestos, toda vez requerido por el competente funcionario. Por tanto, la posibilidad de intervención del orden penal en los supuestos de fraude tributario, dependía del traslado que la Administración realizara, sobre aquellos hechos que considerara delictivos¹⁹⁴. La mecánica impuesta hasta el momento, partía por tanto de tres escenarios distintos; en primer lugar, la relación entre la Administración y el contribuyente, se encontraba marcada por los datos que éste debiera facilitar a la Administración para la comprobación del hecho imponible, y la cuantificación

¹⁸⁸ BOE N° 41 de 10 de febrero de 1948.

¹⁸⁹ BOE N°102 de 29 de abril de 1958.

¹⁹⁰ BOE N°41 de 17 de febrero de 1959.

¹⁹¹ BOE N°118 de 18 de mayo de 1967.

¹⁹² BOE N° 154 de 27 de junio de 1980.

¹⁹³ Disposición Final Tercera.- “...Hasta tanto seguirán en vigor el texto refundido de seis de abril de mil novecientos sesenta y siete y los Reglamentos de quince de enero de mil novecientos cincuenta y nueve y veintidós de junio de mil novecientos cincuenta y seis, en cuanto no se opongan a los preceptos de esta Ley”

¹⁹⁴ “La ausencia de tal requerimiento impide a los Tribunales de Justicia la aplicación del artículo 319. Estos sólo pueden aplicarlo a aquellos defraudadores que previamente hayan sido requeridos por la Administración...Si el competente funcionario requiere, los Tribunales de lo penal pueden intervenir, si no, habrán de abstenerse.” RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974) Op.cit.Pág,56.

de la deuda tributaria. En segundo lugar, esta relación implicaba en su caso una actuación de comprobación o investigación por parte de la Administración, a través de la cual se concretaba la veracidad y suficiencia de los datos facilitados, pudiendo finalizar dicha actuación, con una regularización, o no, de lo declarado por el contribuyente. En tercer lugar, y ante la consumación de los elementos de la infracción tributaria, se impondría de forma correlativa a la liquidación, la correspondiente sanción, que de reunir la actuación del contribuyente, los elementos del tipo penal -ocultación ante el actuario con intención de eludir el pago de los tributos, o parte de éstos- conduciría a iniciar la comunicación entre el procedimiento y el proceso.

La característica que presidía no obstante esta regulación, y a falta de regulación específica en las normas tributarias -salvo lo regulado en los supuestos de Ley especial-, quedará situada por el momento en la valoración subjetivo-tributaria que del tipo penal se realizaba en sede administrativa, por los órganos encargados de realizar el traslado del expediente a la Jurisdicción penal, sin que en este momento exista un umbral económico, o cualquier otra forma de discernir, cuando un ilícito tributario mutaba su naturaleza a delito, que no respondiera a la particular valoración que de los hechos, realizaran los órganos administrativos en torno al concepto de ocultación, con el propósito de eludir el pago de los impuestos, atendiendo a la voluntad o no del contribuyente, de regularizar su situación tributaria. Por tanto, anticipándonos a la idea de la relación que entre el procedimiento y el proceso se debería de producir, debemos analizar como van a evolucionar los tres escenarios descritos.

VII.I.- El cambio en el sistema de tributación.

En esta situación, y como ya venía sucediendo desde antaño, la determinación de la deuda tributaria requería, una actividad del contribuyente dirigida a poner en conocimiento de la Administración a través de una declaración, los hechos necesarios para la liquidación del tributo¹⁹⁵, a partir de la cual, los órganos gestores practicaban una liquidación que determinaba la deuda, pendiente de una posible actuación de la Inspección de tributos, dirigida a comprobar la veracidad y pertinencia de los hechos declarados, y en su caso de los no declarados, que culminaba con la concreción de los hechos imposables, cuya liquidación definitiva correspondería, en principio, a los órganos gestores.

¹⁹⁵ Como señala BARRERA DE IRIMO, A. (1960), “Los sistemas tributarios modernos están casi en su totalidad fundados sobre figuras impositivas en las que la liquidación del impuesto depende de la exteriorización por el contribuyente de las situaciones de hecho que constituyen el presupuesto de la imposición.” *Aspectos jurídicos, económicos y psicológicos de la Inspección Tributaria*. Pág. 271.

Esta situación comienza a cambiar¹⁹⁶, antes de la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 1963, con la introducción de la declaración-liquidación, y la autoliquidación, como forma de relación entre la Administración y el contribuyente, en respuesta al creciente número de declaraciones recibidas por la Administración, que hacía quebrar el principio de liquidación a partir de la declaración previa del contribuyente¹⁹⁷.

La evolución del sistema de declaración-liquidación y autoliquidación¹⁹⁸, hasta la entrada en vigor de la Ley General Tributaria de 1963, podemos situarla a través de las siguientes normas.

La Orden de 18 de febrero de 1941¹⁹⁹, disponía en su Artículo 23, que:

“Los fabricantes, productores, criadores, elaboradores o embotelladores comprendidos en la presente Orden y obligados por el artículo 73 de la Ley de referencia, habrán de presentar en la oficinas de Hacienda, dentro del mes siguiente a la terminación de cada trimestre natural, una declaración por triplicado ajustada al número 2, e ingresar su importe en la misma fecha de su presentación...”

A través de esta Orden, es la primera vez que en el sistema tributario, se recoge la figura de la declaración-liquidación, que conlleva a realizar al contribuyente, además de la manifestación de los hechos susceptibles de tributación, la cuantificación y los cálculos aritméticos para determinar el importe a ingresar, sin necesidad de esperar a la intervención de la Administración. Este primer paso en las nuevas relaciones entre la Administración y el contribuyente, no contempla la mera actividad liquidadora por parte de éste, sino que cambiará por completo el concepto de tributación, y de las relaciones futuras entre éstas, de modo que, la cuantificación de la deuda a liquidar exigirá un ejercicio previo de conocimiento de la norma tributaria -presumiendo el legislador una cualidad de

¹⁹⁶ Para una mayor detalle de la evolución del sistema de tributación en este periodo, *Vid.* LOPEZ MARTINEZ, J. (1992) *Nueva relación entre la Administración tributaria y los administrados*. Pág. 51-126.

¹⁹⁷ Como señala MARTIN DELGADO, J.M. (1983), la existencia de las autoliquidaciones viene marcada por una finalidad recaudatoria y cautelar, así como por la imposibilidad fáctica de la práctica de liquidaciones provisionales por parte de la Administración. *Op.cit.* Pág. 41.

¹⁹⁸ Como concepto y significado, uno y otro para nosotros, son muy distintos. De forma aventurada, y sin pretender entrar en los distintos posicionamientos doctrinales, que serían propios de otro tipo de investigación, entendemos que la autoliquidación -que como expresión literal creemos incluido en la propia declaración-liquidación siendo una consecuencia derivada de ésta-, será cualquier acto de ingreso obligado para el contribuyente, como consecuencia de la aplicación de una serie de reglas aritméticas incluidas en cualquier modelo tributario, y sobre los que el contribuyente no debe realizar una labor de interpretación y declaración, más allá de lo que sucintamente pretende dicho modelo. Será declaración liquidación cualquier acto del contribuyente, previamente reglado, a través del cual y, con interpretación de la norma tributaria que le afecte, ponga en conocimiento de la Administración su obligación de ingresar, al haber realizado o al realizar un hecho imponible, del cual comunica además las circunstancias que lo justifican, y que como resultado de dicha interpretación debe proceder a la cuantificación e ingreso de la cuota tributaria que resulte. Sobre el asunto existe una amplia doctrina; entre otros: BASANTA DE LA PEÑA, J. (1970) *Nueva regulación de las autoliquidaciones*. SANCHEZ SERRANO, L. (1977) *La declaración tributaria*. ESEVERRI MARTINEZ, E. (1983) *Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones*. GONZALEZ PAEZ, E. (1984) *Carácter administrativo de las autoliquidaciones*. RUIZ GARCIA, J.R. (1987) *La liquidación en el ordenamiento tributario*. Pág. 269 y ss. ARIAS VELASCO, J. (1990) *Procedimientos tributarios*. Pág. 50 y ss. FERNANDEZ PAVÉS, M.J. (1995) *La autoliquidación tributaria*.

¹⁹⁹ BOE N°68 de 20 de marzo de 1941.

calificación jurídica por parte del contribuyente-, ejercicio que hasta la fecha realizaba la Administración, lo que sin duda abre un nuevo escenario en el concepto de tributación, presidido desde ahora, por la interpretación que de la norma tributaria realice el contribuyente, y las consecuencias que de ésta extraiga la Administración.

La Orden de 13 de mayo de 1958²⁰⁰, por la que se aprobó la Instrucción provisional para la exacción del impuesto sobre las rentas de sociedades y demás entidades jurídicas, recogía en su artículo 35 -en referencia al Artículo 33, donde se señalaba la documentación que se debía presentar conjuntamente a la declaración del Impuesto- que, al tiempo de presentar la documentación se debía ingresar con el carácter de a cuenta, la cantidad resultante de la liquidación que practicada, la cual tendría el carácter de provisional, en espera de la definitiva que girara la Administración, una vez comprobada la declaración²⁰¹.

Sin perder la trayectoria del principal recurso de la Administración hasta el momento, como era la información facilitada por los contribuyentes, la Instrucción de mayo de 1958, indicaba en el mismo artículo 35 que, *“en cualquier caso, el beneficio líquido al referido ingreso a cuenta estará representado por el que declare la entidad deducido de su contabilidad”*. Por tanto, a la vez que el sistema de tributación pasa a tener una participación activa por parte del contribuyente, a través del ingreso a cuenta que éste realice una vez interpretada la norma, seguirán siendo los datos declarados los que reflejen mayor relevancia para la Administración, la cual y en base a éstos practicaba la correspondiente liquidación definitiva²⁰². Igualmente, a partir de este momento, se irá abriendo camino una tercera vía para que la Administración pueda conocer los datos precisos para practicar la liquidación, a través de los datos facilitados por terceras personas que tuvieran relación con el contribuyente sujeto al procedimiento de comprobación. Así el

²⁰⁰ N° 117 de 16 de mayo de 1958.

²⁰¹ Esta Instrucción, y en cuanto a las normas de aceptación de los ingresos liquidados a cuenta, fue desarrollada por la Orden de 17 de junio de 1958. BOE N°148 de 21 de junio de 1958.

²⁰² Esta nueva relación que nace entre la Administración y el contribuyente constituye un cambio radical en la forma de contribuir a los gastos del Estado, tal y como hasta entonces se conocía. El giro va a provocar que no sea la Administración quien, ante los datos facilitados por el contribuyente proceda a practicar la liquidación, sino que se irá obligando paulatinamente a que el contribuyente de forma voluntaria, practique la correspondiente declaración del tributo, y proceda al ingreso del resultado. A partir de ahí, la Administración cambiará el ámbito de sus competencias y obligaciones iniciales, para quedar in vigilando, con una función de control sobre las actuaciones de los contribuyentes. Y esto, obviamente supone, que hay que dar un nuevo tratamiento a una situación que hasta entonces no era relevante, como es la interpretación que el contribuyente hace de la norma tributaria para practicar la liquidación e ingreso, además de concebir un nuevo marco en las relaciones administración-contribuyente, por motivo de los derechos que deben ser respetados al obligar voluntariamente a los contribuyentes a ejercer una labor interpretativa-liquidatoria, que hasta la fecha era propia de la Administración. Para CASADO OLLERO, G.(1981), la actividad administrativa solo se exteriorizará cuando falte la actuación del contribuyente o esta actuación pueda ser irregular, por lo que se produce una tendencia a la subsidiariedad de la actuación administrativa, relegada a una función de control, que solo se materializará para suplir la actuación del contribuyente, para integrarla, rectificarla o sancionarla cuando aquella resulte irregular. *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*. Pág.170.

Artículo 55 de la Instrucción comentada, establecía una multa entre 100 y 5.000 pesetas, para las personas y entidades que, tendiendo relación económica con el contribuyente, ofrecieran resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora.

La Orden de 22 de enero de 1959²⁰³, sobre presentación de declaraciones de ingresos a cuenta en la contribución sobre la renta, establecía en su Artículo 2, que “[S]i la liquidación practicada resultase positiva, señalaran la cantidad que, con carácter de entrega a cuenta, deberán ingresar al tiempo de presentar su declaración y el medio utilizado para ello de entre los señalados por esta Orden.”

Como sucede en las dos Ordenes anteriores, el ingreso a cuenta efectuado, no será la única actuación del contribuyente, sino que significará, tras el cumplimiento de las obligaciones formales de información y declaración de hechos relevantes para la liquidación por la Oficina Gestora, o bien para su comprobación por los órganos de inspección, el nacimiento de la obligación material del tributo, con carácter previo a la liquidación provisional o definitiva que la Administración practicara.

La primera norma de rango superior, que vendría a regular con carácter general la liquidación tributaria por parte de los contribuyentes²⁰⁴, sería la Ley 230/1963 de 28 de diciembre, a través de su artículo 10.k)²⁰⁵. No obstante, no tendría el sistema de autoliquidación una especial regulación en esta primera versión de la LGT, sino que se entendía la obligación de la misma a través de diversas alusiones de su articulado. Así por ejemplo, el Artículo 66.c establecía que los plazos de prescripción se interrumpirían, por cualquier actuación del sujeto conducente al pago o liquidación de la deuda, de lo que se puede deducir que incluía la liquidación previa a la practicada por la Administración; también, el Artículo 109.tres situaba dentro del procedimiento de comprobación e investigación, los hechos imposables cuya liquidación hubiera debido realizar el propio sujeto pasivo.

La Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario²⁰⁶, fue la que definitivamente impulsó la instauración del sistema de autoliquidación. A partir de ésta, las

²⁰³ BOE Gaceta de Madrid N°27 de 31 de enero de 1959. El apartado noveno de la Orden disponía: “En vista de las declaraciones formuladas, y previa la comprobación administrativa oportuna, se procederá por la sección a su liquidación provisional, en los documentos que se establezcan al efecto. Si resultara diferencia en la cuota a ingresar, se concederá para ingresarla un plazo de quince días...”

²⁰⁴ Que como manifiesta MARTIN DELGADO, J.M.(1983), la LGT se enfrentó al problema de la autoliquidación de una forma tímida y garantista; tímida porque aún no se había extendido el sistema de autoliquidación, y garantista, por que el establecimiento de las autoliquidaciones, quedaba sujeta al principio de reserva de Ley. Op.cit.Pág.38 y 39.

²⁰⁵ “Artículo diez. Se regularán en todo caso por Ley: K) La obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria.” BOE N°313 de 31 de diciembre de 1963.

²⁰⁶ BOE N°142 de 13 de junio de 1964. Su Artículo 203.Uno señalaba “...Corresponderá al sujeto pasivo realizar por si mismo la determinación de la deuda tributaria..”, para concretar en el apartado cuatro,

distintas normas tributarias que fueron entrando en vigor²⁰⁷, recogerían en su articulado el sistema de autoliquidación. Con carácter inmediato, quedó instaurada esta figura en el transitorio Decreto de 30 de junio de 1964 sobre el Impuesto General del Tráfico de Empresas²⁰⁸. La regla décima del Capítulo II del Decreto, determinaba que *“corresponderá al sujeto pasivo realizar por si mismo la determinación de la deuda tributaria mediante la oportuna autoliquidación”*, obligación que se realizaría de forma trimestral, ingresando las cuotas calculadas por el contribuyente de forma simultánea a la presentación de la declaración²⁰⁹. Un siguiente paso, fue la instauración del sistema de retenciones, iniciado por la Orden de 3 de marzo de 1965²¹⁰, sobre declaraciones-liquidaciones para ingreso de las cuotas retenidas en el Impuesto sobre rentas del Capital, que en su primer apartado señalaba que, *“las personas y entidades deudoras por dividendos, participaciones y, en general por rentas o rendimientos sometidos a gravamen sobre rentas del capital (...) deberán formular la declaración-liquidación de la renta devengada a favor de los acreedores y de las cuotas retenidas”*, que permitía a la Administración, a parte de comprobar los ingresos por autoliquidación realizados por estos contribuyentes, cotejar la presentación o no de las declaraciones que debían presentar los contribuyentes retenidos por dichos conceptos.

“Reglamentariamente se regularán las declaraciones que habrán de formular los contribuyentes que acompañaran, en su caso, a los ingresos que practiquen, o remitan para la comprobación del impuesto.”

²⁰⁷ La Disposición Transitoria 1ª de la LGT de 1963, estableció un plazo de dos años para que el Ministro de Hacienda, previo dictamen del Consejo de Estado, propusiera al Gobierno los proyectos de Decreto en los que se refundan las disposiciones vigentes para cada tributo. Dicha refundición se acomodaría a las normas legales tributarias, a los principios, conceptos y sistemática contenidos en la Ley general tributaria, procurando regularizar, aclarar y armonizar las leyes tributarias vigentes que quedarían derogadas al entrar en vigor los textos refundidos. Al mismo tenor, el Artículo 241 de la Ley 41/1964 de Reforma Tributaria, obligaba al gobierno a aprobar antes de 31 de diciembre de 1965 el texto refundido de los distintos tributos regulados en esta Ley. No obstante, el Decreto-Ley de 30 de diciembre de 1965, prorrogó este plazo hasta 31 de diciembre de 1966, ampliándose dicha prórroga, por la Ley de 8 de abril de 1.967 -DF 6ª-, hasta el 31 de diciembre del año 1967, para la refundición del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, el de Rentas de capital, el de Sociedades y demás Entidades jurídicas

²⁰⁸ Decreto 1815/1964, de 30 de junio, sobre la aplicación inmediata de la Ley de Reforma Tributaria a los impuestos especiales: sobre el Lujo y General sobre el Tráfico de Empresas. BOE N° 157 de 1 de julio de 1964.

²⁰⁹ La entrada en vigor del Decreto 3314/1966 de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto general sobre Tráfico de las Empresas, BOE N°31 de 6 de febrero de 1.967, situaría en su Título IV esta misma obligación. Artículo 36.B “Corresponderá al Sujeto Pasivo realizar por si mismo la determinación de la deuda tributaria a efectos de lo dispuesto en la letra K) del artículo 10 de la Ley general Tributaria, entendiéndose que la así fijada solo podrá ser rectificada mediante la comprobación reglamentaria.” También, disponía el apartado F) del mismo artículo que, se regularían reglamentariamente “[E]l régimen de las declaraciones-liquidaciones que habrían de presentar los contribuyentes en los supuesto del apartado B anterior, así como el ingreso simultáneo de las cuotas autoliquidadas.”

²¹⁰ Orden de 3 de marzo de 1965 por la que se reglamentan la presentación de declaraciones-liquidaciones en relación con el Impuesto sobre las Rentas del capital y el ingreso de cuotas en el Tesoro, y se establecen los modelos a los que han de ajustarse las expresadas declaraciones-liquidaciones. BOE N°63 de 15 de marzo de 1965. Cita el preámbulo, y en relación al sistema anterior de cuotas retenidas -RD de 22 de septiembre de 1922 y OM de 22 de diciembre de 1948,- que, “El sistema origina una serie de trámites a realizar, tanto por los sujetos pasivos como por los servicios provinciales de la Administración que la experiencia aconseja deducir para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, realizando en un solo acto la presentación de declaraciones y el ingreso de las cuotas en el Tesoro.”

A partir de este momento, y en marcha la reforma del sistema tributario, los textos refundidos de los principales impuestos, recogerían en su normativa la liquidación e ingreso por parte del contribuyente.

El Texto Refundido del Impuesto General de Empresas de 1966, se limitó a reproducir el sistema instaurado por el Artículo 203 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, recogido en su Artículo 36.B), estableciendo el Reglamento²¹¹ en los artículos 38 y siguientes la regulación de la autoliquidación. El Decreto de 23 de diciembre de 1967 que aprobó el Texto Refundido de la Ley reguladora del Impuesto General sobre la renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas²¹², recogería en su Artículo 73 la autoliquidación, ya prevista en las Ordenes de 13 de mayo y 17 de junio de 1958, debiendo acompañar de acuerdo a su artículo 71, entre otros junto al ingreso, una declaración de los beneficios líquidos obtenidos y una copia autorizada del balance y de la memoria del ejercicio.

El Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Decreto de 23 de diciembre de 1967²¹³, y ante la complejidad de éste, suprimió la obligación de la autoliquidación, incluyéndolo con carácter potestativo, a través de su Reglamento²¹⁴, siendo nuevamente obligatoria desde la entrada en vigor del Decreto de 5 de marzo de 1970²¹⁵, disponiendo en su artículo 14 bis que, los sujetos pasivos que estén obligados a formular declaración de los rendimientos obtenidos directamente o de los satisfechos a terceras personas, practicarán una liquidación a cuenta, lo que en suma conlleva a una doble regulación del deber de practicar la autoliquidación, tanto a los contribuyentes, como a los obligados a practicar retención a terceros.

Por su parte el Decreto de 20 de julio de 1974 sobre el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y sobre el Lujo, preveía la

²¹¹ Decreto 3361/1971 de 23 de diciembre. B.O.E. N°21 de 25 de enero de 1972.

²¹² Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas. B.O.E. N°67 de 18 de marzo de 1968.

²¹³ Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.E. N°67 de 18 de marzo de 1968.

²¹⁴ Decreto de 11 de mayo de 1968. Su Artículo 4: “los contribuyentes o sus representantes, con ocasión de la presentación de la declaración, podrán practicar una liquidación a cuenta que tendrá por base los ingresos, gastos y demás elementos del hecho imponible consignados en la mismas.” B.O.E. N°115 de 13 de mayo de 1968.

²¹⁵ Decreto 638/1970 de 5 de marzo. BOE N°63 de 14 de marzo de 1970. Por su parte la Disposición Final 2ª de la Ley de 8 de abril de 1967, ya establecía que, “el Ministerio de Economía y Hacienda establecerá el régimen de autoliquidaciones en todos los Impuestos Directos sobre la renta en que resulte procedente.”. Igualmente, el Decreto-Ley de 5 de febrero de 1970, autorizaba al Gobierno a extender el régimen obligatorio de liquidación tributaria a cargo de los sujetos pasivos a los impuestos en los que, no estando todavía establecido, sea conforme a la naturaleza del hecho imponible, debiendo contener, los Decretos que se dictaran, la redacción completa de los preceptos de los distintos textos refundidos a los que afecten. Esta autorización, venía precedida de la entrada en vigor del Reglamento General de Recaudación -R.D. 3154/1968 de 14 de noviembre-, en el que se disponía que (Art.20.4), las deudas liquidadas por el propio sujeto pasivo, deberán satisfacerse al tiempo de presentación de las correspondientes declaraciones, en las fechas y plazos que señalen los reglamentos de cada tributo.

autoliquidación a través de su artículo 2, estableciendo que la liquidación del Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y del Impuesto sobre el Lujo que pudiera gravar la adquisición de vehículos de turismo ya matriculados, se podría realizar por el propio adquirente, salvo las excepciones reguladas, extendiendo este sistema, mediante Decreto 618/1976 de 5 de marzo²¹⁶ a los vehículos comerciales y motocicletas.

La reforma tributaria de 1978, continuó extendiendo la figura de la autoliquidación a otros impuestos²¹⁷. Así el artículo 11 de la Ley 50/1977 de medidas urgentes de reforma fiscal introdujo la declaración-liquidación en el Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio²¹⁸, detallando con precisión el deber de presentar liquidación, practicar autoliquidación e ingresar el Impuesto. La Ley 44/1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²¹⁹, confirmó en su Artículo 36.2 la obligación de presentar la declaración, practicando liquidación a cuenta e ingresando su importe en el acto de presentación, deber que alcanzaba a los retenedores conforme al Reglamento del Impuesto²²⁰. Idéntica obligación conllevaría para las Sociedades, a través de la Ley 61/1978²²¹, que ya había sido recogida en textos anteriores, así como a las entidades que practicaran retención, conforme a lo establecido en el artículo 261 del Reglamento del Impuesto²²².

Por su parte, la entrada en vigor del Impuesto sobre el valor Añadido²²³, también recogió el sistema de autoliquidación, salvo para el caso de las importaciones en las que la liquidación quedaría regulada por la legislación aduanera²²⁴, desarrollando el sistema de gestión del Impuesto, a través de su Reglamento²²⁵.

La modificación parcial de la LGT, por la Ley 10/1985 de 26 de abril²²⁶, no significó cambio alguno para las autoliquidaciones, que siguieron sin una regulación especial en su articulado, recurriendo a su mención en artículos dispersos, como por ejemplo en el Artículo 79.a), al tipificar como infracción tributaria grave “[D]ejar de

²¹⁶ Así el Artículo 1 establecía: “El régimen de autoliquidación de los impuestos que gravan la adquisición de determinados vehículos de turismo, regulado en el Decreto 2169/1974 de 20 de julio, será también de aplicación a los vehículos comerciales y a las motocicletas ya matriculadas.”

²¹⁷ Como señala CAYON GALIARDO, A.(1986), la introducción del sistema de autoliquidación y la transformación de una Administración liquidadora a una Administración controladora, es el cambio fundamental que ha marcado el incremento de los deberes de colaboración de carácter individual, que significa una presencia mayor del contribuyente en el ámbito de la gestión tributaria. *Reflexiones sobre el deber de colaboración*. Pág.786

²¹⁸ Introducido por primera vez por esta Ley, con carácter excepcional y transitorio, que ha sido objeto de aplicación cambiante en función de las justificadas, o no, situaciones políticas.

²¹⁹ BOE N°217 de 11 de septiembre de 1978.

²²⁰ Real Decreto 2384/1981 de 3 de agosto. BOE N°255 de 24 de octubre de 1981.

²²¹ BOE N°312 de 30 de diciembre de 1978.

²²² Real Decreto 2631/1982 de 15 de octubre. BOE N°252 de 21 de octubre de 1982.

²²³ Ley 30/1985 de 2 de agosto. BOE N°190 de 9 de agosto de 1985.

²²⁴ El apartado XV del Preámbulo de la Ley, preveía la práctica de la liquidación en la forma prevista por la legislación aduanera para los derechos arancelarios

²²⁵ Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre. BOE N°261 de 31 de octubre de 1985.

²²⁶ BOE N°101 de 27 de abril de 1985.

ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades retenidas o que se hubieren debido retener.” Por su parte, el párrafo sexto de la Disposición Transitoria 1ª del Decreto 2631/1985 de 18 de diciembre²²⁷, disponía que *“[E]n los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, en virtud de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones cuyo plazo reglamentario de ingreso hubiese finalizado con anterioridad al 27 de abril de 1985, la Administración aplicará el recargo de prórroga vigente el día en que venció dicho plazo, absteniéndose de liquidar intereses de demora.”* De otra forma también se podía deducir de otros artículos, como era del artículo 61.2, al indicar que los ingresos realizados fuera de plazo, sin requerimiento previo, comportarían el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por la infracción cometida. Si bien no se menciona el concepto de autoliquidación, la redacción del precepto, además de prever los ingresos fuera de plazo sobre liquidaciones efectuadas por la Administración, es igualmente aplicable, entendemos, a las cuotas que debiera auto calcular el contribuyente al tiempo de presentar la declaración.

Las sucesivas leyes dictadas, como puede ser el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, de 6 de junio de 1991, fijaban la obligación de determinar la deuda tributaria y proceder a su ingreso, al momento de presentar la declaración, obligación que se extiende a los obligados a retener y a aquellos que debieran realizar pagos fraccionados. En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido²²⁸, situaría la autoliquidación de forma trimestral o mensual, al proceder a la presentación de la declaración correspondiente.

Por su parte, será la Ley 25/1995 de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT²²⁹, la que, sin regular de forma precisa el régimen de las autoliquidaciones, realice mayores referencias a este sistema de tributación. Partiendo de su exposición de motivos, se deduce la importancia del sistema de autoliquidación al señalar que, *“[A]unque parcial, esta reforma tiene, sin embargo la suficiente entidad para dar respuesta a los problemas que hoy en día están planteados y refuerza el papel de la Ley General Tributaria, como norma básica del ordenamiento tributario, marco definitorio de las relaciones entre la Administración tributaria y los contribuyentes en el contexto de una sociedad avanzada, que demanda de una forma creciente un mejor cumplimiento espontáneo de sus*

²²⁷ Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. BOE N°16 de 18 de enero de 1986.

²²⁸ Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE N°312 de 29 de diciembre de 1992.

²²⁹ BOE N°174 de 22 de julio de 1995

obligaciones tributarias” que sin duda queda completo con el sistema de autoliquidación. De forma inmediata, la primera referencia a la autoliquidación aparece en el modificado artículo 61.3, al establecer un recargo único sobre los ingresos realizados por motivo de las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, teniendo otras referencias en el capítulo de las sanciones tributarias así como en el de recaudación²³⁰.

Empezábamos este epígrafe, situados en un sistema contributivo fundamentado en las declaraciones que el contribuyente suministrara a la Administración, y que ésta debía interpretar y valorar tributariamente al objeto de cuantificar y solicitar el ingreso de la deuda tributaria, a un sistema contributivo fundamentado en la obligación del contribuyente a practicar una declaración e ingreso de la deuda tributaria, en base a sus propios criterios interpretativos de la norma tributaria²³¹, de forma anterior a la posible práctica de una liquidación por parte de la Administración.

Esta evolución, si bien no afecta de forma inminente al fraude fiscal regulado en el vigente artículo 319 del Código Penal, si va a significar que la transformación del sistema contributivo, justificaría en el futuro inmediato, el cambio tanto de la naturaleza del delito de fraude fiscal, como de los elementos del tipo que configuran éste, puesto que, donde el crédito tributario -o el derecho de crédito de la Hacienda Pública- no nacía en tanto la liquidación no era practicada por la Administración, ahora nacerá, con independencia de la liquidación provisional, que ésta practique; por lo que, siendo la ocultación el eje principal del delito, al impedir al competente funcionario el cálculo de la deuda tributaria, pasaremos

²³⁰ El artículo 77.4.d, excluye la responsabilidad por infracción tributaria, cuando se hubiera puesto la debida diligencia en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, entendiéndose que se habría puesto esta diligencia cuando se hubiera presentado una declaración veraz, y completa, y se hubiera practicado en su caso la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma. El artículo 126.3.b) señala que el periodo ejecutivo se iniciará, en el caso de deudas a ingresar mediante declaración-liquidación o autoliquidación presentada sin realizar el ingreso, cuando finalice el plazo reglamentariamente determinado para dicho ingreso.

²³¹ Como señalara LOPEZ MARTINEZ, J. (1992) en relación a la introducción de la declaración-liquidación en nuestro sistema tributario, “...la complejidad de los hechos imponibles, junto con el carácter personal de nuestros impuestos directos, hacen que la Administración sea incapaz de controlar la efectiva realización de los mismos y su intensidad...Sin embargo, trasladar la cuantificación de la deuda tributaria hacia los administrados puede plantear ciertos problemas de cumplimiento de dicho deber. En efecto, no solo señalen la realización del Hecho Imponible, sino que además realicen tareas de su cuantificación (no son simples tareas de cálculo, sino las de calificación jurídica que ello supone), se requiere, en primer lugar, que el contribuyente comprenda las normas, por lo que al deber de liquidar le corresponde una serie de derechos, como el derecho a ser informado, y el derecho a rectificar los efectos jurídicos que se originen por su propia actuación.” Op.Cit.Pág.65-66. Sobre las últimas consideraciones a que alude el Autor, Vid. FERREIRO LAPATZA, J.J. (1983) *La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales económico-administrativos*. CLAVIJO HERNANDEZ, F. (1987) *La autoliquidación tributaria*. ESEVERRI MARTÍNEZ, E. (1989) *Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa*. CASTILLO DEL CAMPO, C. (1989) *La legalidad del artículo 121 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 20 de agosto de 1.981. Ámbito de aplicación*. Proceso que culminó con la reforma de este artículo, y del procedimiento para la impugnación de autoliquidaciones, por el R.D. 1.163/1990, de 21 de septiembre. BOE N° 230.

-con la modificación del tipo penal por la Ley 50/1977- a la defraudación como elemento fundamental del tipo, al ser el contribuyente quien, con su acción u omisión pueda cometer un delito, con carácter independiente a la actuación de los órganos administrativos. Cuestión distinta será, y en la que centramos nuestra atención en el presente trabajo, cuando se tiene conocimiento de la sospecha del hecho delictivo, que efectos provoca en sede tributaria, que tratamiento recibirá en ésta, y cual es el procedimiento para su traslado al orden penal.

VII.II.- La evolución de las competencias de comprobación y liquidación.

Las obligaciones que nacen desde este momento para el contribuyente, conllevan de forma teóricamente generalizada, una posterior actuación de la Administración tributaria en orden a comprobar el cumplimiento de la obligación formal de declaración, y del consecuente cumplimiento del deber material de ingreso de la cuota tributaria resultante. Tradicionalmente, las actuaciones de comprobación²³² para la liquidación, correspondían a las Oficinas Gestoras, limitadas en su actuación a supervisar el cumplimiento de la obligación de presentar declaración e ingreso por el contribuyente, y practicar la correspondiente liquidación provisional. Junto a esta actividad de las Oficinas Gestoras, el sistema tributario ya había previsto la figura de la Inspección para la integración y liquidación definitiva de las obligaciones formales y materiales del contribuyente, que de acuerdo al sistema de declaración-liquidación y autoliquidación, estará destinada no únicamente a la comprobación e investigación del deber de auto declaración e ingreso, sino a concretar la correcta tributación, a través de los hechos y circunstancias de relevancia tributaria que el contribuyente hubiera incluido, o debiera de haber incluido, en su declaración. En esta situación, convivirían dos estamentos orgánicos de una misma

²³² Como en adelante veremos, las Oficinas Gestoras carecen por ahora, de las facultades atribuidas a la Inspección en cuanto a comprobación e investigación, limitando su actuación, entre otras, a la comprobación de las magnitudes declaradas, y los ingresos realizados, sin extralimitar su función a otros datos que no sean éstos, o bien los conocidos por la Administración previamente, con la finalidad de practicar una liquidación provisional previa, a la definitiva que practicaría o no, la Inspección de los tributos. Como señala ARIAS VELASCO, J. (1990), en relación a la actuación investigadora, “esta modalidad tiene lugar en aquellos tributos en los que el procedimiento se ha iniciado normalmente por declaración del sujeto pasivo, cuando este no ha cumplido sus obligaciones formales y los hechos imposables son descubiertos por la Administración. Hemos de advertir que, si bien es normalmente la Inspección el órgano que realiza el descubrimiento, nada impide la realización de funciones de investigación por la oficina gestora, aun cuando, dadas las limitaciones materiales de las posibilidades de actuación de ésta, dicha investigación se limitará normalmente al examen y utilización de pruebas preconstituidas.”. *Manual de Procedimientos tributarios*. Pag.152-153. En cuanto al significado de los conceptos comprobación e investigación, el mismo Autor, señala “será actuación comprobadora toda aquella que tienda a verificar los actos, elementos y valoraciones consignadas en las declaraciones tributarias; será actuación investigadora la que tienda a descubrir hechos imposables que no hayan sido objeto de declaración o que lo hayan sido parcialmente.” *Ibidem*, Op.Cit.Pag.273.

Administración, la tributaria, que con el paso del tiempo llegarán a compartir las labores de comprobación del hecho imponible declarado por el contribuyente, y su liquidación²³³.

En cuanto a la Inspección, la entrada en vigor de la Ley 230/1963 General Tributaria, de 28 de diciembre, produjo la consolidación de las competencias que ya se le venían atribuyendo a ésta²³⁴. El Título VI de la Ley, dentro del Capítulo Tercero dedicado a la gestión tributaria, estableció en su Artículo 140 las competencias de la Inspección, en torno a la comprobación e investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, la integración definitiva de las bases tributarias, y la actividad inquisitiva o de información para la aplicación de los tributos²³⁵. En desarrollo de éstas, la Inspección debía de documentar el resultado de sus actuaciones consignando entre otros, los elementos esenciales del hecho imponible, la regularización de la situación tributaria del contribuyente, y la conformidad o disconformidad de éste²³⁶.

El cambio sustancial, que ya venía fraguándose desde años atrás, se confirmó cuando las exclusivas competencias de comprobación e investigación de la Inspección de tributos²³⁷, comenzaron a dirigirse, no solo a las posibles ocultaciones atribuibles al contribuyente -como sucedía en época anterior- con la intención de eludir el pago del impuesto, sino directamente al cálculo y cuantificación de la cuota tributaria correcta o incorrectamente autoliquidada, a través de los hechos, documentos y registros contables. A partir de este momento además, sería imprescindible la valoración en sede de Inspección, tanto de la interpretación que el contribuyente hubiera realizado de la norma tributaria -al formalizar la declaración-liquidación o autoliquidación presentada, o que se debía de haber

²³³ Sin pretender realizar un examen exhaustivo de las competencias de los órganos gestores y de Inspección, si entendemos necesario analizar como han evolucionado éstas, en orden a la conexión que entre el procedimiento y el proceso se producen a partir de este momento, y sobre todo para establecer cuales son los órganos administrativos, que principalmente van a tener conocimiento de las causas por presuntos delitos fiscales, cual es el procedimiento para ponerlos en conocimiento de la jurisdicción penal, y cuando debe realizarse el traslado de dicho conocimiento.

²³⁴ Viéndose ampliadas a los estudios generales de actividades y profesiones en los supuestos de estimación objetiva, y de estimación por Jurados, y a las inquisitivas o de información que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.

²³⁵ Artículo 140. “1. Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración. b) La integración definitiva de las bases tributarias, mediante las actuaciones de comprobación en los supuestos de estimación directa y a través de las actuaciones inspectoras y de los estudios generales de actividades o profesiones en los supuestos de estimación objetivo o por Jurados. c) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la Administración, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos.”

²³⁶ Conforme a lo recogido en los artículo 144 y 145 de la LGT.

²³⁷ También señalado por el artículo veintiseis.dos de la 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. “A la inspección de los Tributos le corresponderá comprobar e investigar los supuestos de hecho, integrar definitivamente las bases imposables y las demás funciones que determina la Ley General Tributaria.”

presentado²³⁸-, como la actitud de colaboración que mantuviera ante el actuario, puesto que en su conjunto servirían para motivar la posible culpabilidad o no, ante posteriores supuestos sancionadores, fueran administrativos o penales.

Junto a este cambio, el Artículo 145.1.c de la LGT, ordenaba incluir en el acta de inspección la regularización de la situación tributaria que la Inspección estimara procedente, lo que se tradujo en que la Inspección, realizaba un ejercicio de valoración de los hechos, para su integración normativa, lo que con el breve paso del tiempo culminó en la cuantificación y liquidación de la regularización practicada por parte de la Inspección²³⁹. El primer paso, para integrar la función liquidadora dentro de las competencias de la Inspección, se produjo por el Decreto de 8 de julio de 1965²⁴⁰ que reguló de forma concreta la liquidación en sede de Inspección, para los casos en que el contribuyente manifestara su conformidad ante la propuesta de regularización, que abarcaría no solo la liquidación, sino también las sanciones que de tal conformidad pudieran resultar. Las actas que se incoasen con esta conformidad, adquirirían el carácter de definitivas, consignando, conforme a lo señalado en el Artículo 145.1.c) de la LGT, las liquidaciones que el actuario considerara necesarias para la regularización de la situación tributaria, con expresión de las

²³⁸ Vemos por tanto un giro en las relaciones que hasta entonces se producían entre la Administración y el contribuyente, singularizado por la integración de tres factores simultáneos en el procedimiento inspector, como son por un lado, los datos que el contribuyente viene obligado a facilitar a la Administración, por otro, los que viene obligado a calificar e integrar en su declaración, y por último, los que se materializan a través del ingreso de la deuda tributaria. Este giro, comenzará a abrir un nuevo debate, que anticipamos, en torno a las relaciones que a partir de ese momento se establecerán entre la Inspección y el contribuyente, orientado sobre todo a la obligación o no, de mostrar colaboración a la práctica de las actuaciones inspectoras, sobre todo por el automatismo con el que el procedimiento de regularización derivaba hacia el sancionador, en una actuación única de la Inspección.

²³⁹ Competencia ésta que como veremos, y por el momento, no tendría cobertura legal al no estar contemplada en el Título VI de la LGT. Como señala FERREIRO LAPATZA, J.J.(1976), tal regularización no podía ser sino la incorporación al acta, no ya de los datos o elementos que permitieran a los órganos de gestión girar la liquidación, sino que dicho precepto avanza en la vía de extender el contenido de las actas hasta el mismo acto de liquidación. Op.cit.Pág.413. En el mismo sentido CHECA GONZALEZ, C.(1986), "...la redacción del artículo 145.1.c) implica que en las actas se recoge mucho más que meros elementos fácticos avanzando plenamente por la vía de incluir en ellas auténticas consideraciones jurídicas y de dar así respaldo legal a un mayor predominio de la Inspección...". Op.Cit.Pág.12-13. Para este mismo autor, lo que hace el artículo 140 de la LGT es sencillamente señalar lo que siempre corresponde a la Inspección (la investigación) y lo que con carácter general tiene atribuido (la comprobación), pero el hecho de que nada diga acerca de las funciones liquidadoras no puede ser interpretado en el sentido de que no las pueda ejercer, que por otro lado quedarían respaldadas en virtud de lo establecido en el artículo 145.c. *Ibidem* Op.Cit.Pág.21.

²⁴⁰ Decreto 2137/1965, de 8 de julio, sobre simplificación del procedimiento de gestión de los tributos. Señala el preámbulo del Decreto que, "...la notificación no solo proporciona al contribuyente una mayor garantía al permitirle un conocimiento completo de todas las consecuencias del acta de la Inspección, sino que incluso hace posible un ejercicio más depurado de todos los remedios jurídicos de que actualmente dispone, que se mantienen plenamente en vigor en todos los casos (...) Es al mismo tiempo evidente como puede observarse una notable simplificación de trámites en el medida en que las propuestas de liquidación contenidas en las actas de inspección se entiendan ya como firmes y notificadas en cuanto sean tácitamente confirmadas por el órgano encargado de la liquidación por el transcurso del plazo que este Decreto establece." Este Decreto sería, en principio, aplicable únicamente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y a los Impuestos sobre el Lujo, debido a la conveniencia de la implantación gradual del nuevo procedimiento de gestión.

infracciones apreciadas y las sanciones que correspondiera imponer, expresando en consecuencia, la cuantía total de la deuda tributaria²⁴¹. La liquidación contenida en el acta, sería no obstante una liquidación provisional²⁴², en espera de la revisión prevista para la Oficina Gestora, que tendría un plazo de cuarenta y cinco días para notificar al interesado los reparos, sustantivos o materiales, a la liquidación propuesta, considerándose definitiva de acuerdo con el Artículo 120.2.a) de la LGT, y notificada desde la fecha de su suscripción ante el actuario, de no considerar la Oficina Gestora necesaria, enmienda alguna.

A continuación, fue el Decreto de 24 de febrero de 1976²⁴³, el que extendió el procedimiento simplificado a las actas previas del Artículo 144 de la LGT, (limitado en su aplicación, a los Impuestos sobre el Tráfico de Empresas y del Lujo) cuando de la liquidación resultaban ingresos a cuenta o complementarios en el Tesoro público, por aceptar parcialmente el sujeto pasivo la propuesta de regularización de su situación tributaria o por limitarse la comprobación o investigación a determinados elementos del hecho imponible. La aprobación del Decreto de 16 de julio de 1976, extendió el procedimiento simplificado al resto de figuras impositivas²⁴⁴ -a excepción los aduaneros, sucesiones y transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados-, que como principal novedad, incorporaba la obligación de ingresar la deuda regularizada²⁴⁵, una vez notificada la liquidación, lo que convertía en definitiva, la hasta ahora liquidación provisional propuesta por el actuario.

La principal controversia que se produjo con motivo de las competencias liquidadoras que la Inspección comenzó a asumir, fue el detrimento en la pérdida de las

²⁴¹ El Artículo 58 de la LGT de 1963, consideraba como parte de la deuda tributaria, las sanciones pecuniarias, situación que perdura hasta el año 2.003, como más adelante estudiaremos.

²⁴² Como señala CLAVIJO HERNANDEZ, F. (1976), hasta que no se confirma la propuesta de liquidación contenida en el acta definitiva, no se puede hablar jurídicamente de liquidación, solo existe una propuesta de liquidación, nunca una liquidación propiamente dicha. *El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio*. Pag.391.

²⁴³ Decreto 545/1796, de 24 de febrero, por el que se modifica el de 8 de julio de 1965, sobre simplificación de la gestión derivada de actuaciones de la Inspección de los Tributos. Cita en su preámbulo que, “la experiencia obtenida de la aplicación del citado Decreto en el ámbito de los Impuestos sobre el Tráfico de las Empresas y el Lujo, aconseja extender sus disposiciones a otros impuestos dado el volumen de las actuaciones de la Inspección de los Tributos y las disponibilidades del personal adscrito a las Delegaciones de Hacienda (...) En este sentido es oportuno admitir las actas previas mencionadas en el artículo ciento cuarenta y cuatro de la Ley General Tributaria para los casos que se determinan.”

²⁴⁴ Según lo dispuesto en el Artículo Segundo. Tres “Lo dispuesto en los anteriores párrafos del presente artículo no será de aplicación a las actas que se formalicen por la Inspección de los tributos en los recintos aduaneros.” Y en la Disposición Final Primera, “Lo dispuesto en este Decreto no será de aplicación a los Impuestos generales sobre Sucesiones, Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados...”

²⁴⁵ Artículo Tercero.Uno “Si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la liquidación formulada por la Inspección de los tributos, se dará por notificado de su obligación de ingresar en el Tesoro Público el total importe de la deuda tributaria liquidada en la propia acta, en los plazos que previene al artículo veinte dos del Reglamento General de Recaudación, bajo apercibimiento de su exacción por la vía de apremio y disfrutando, en su caso, de la condonación automática en las multas según se establezca en las disposiciones vigentes.”

mismas por las Oficinas Gestoras, las cuales quedaban relegadas a la supervisión que, de la aplicación de las normas y de la integración de los hechos regularizados practicase la Inspección²⁴⁶. Como ya vimos en su momento, la separación de las actuaciones de la Inspección en orden a desarrollar eficazmente sus labores de comprobación e investigación, obedecía a la idea de separar la indagación y pesquisas de los hechos, de la calificación jurídica y liquidatoria, en un intento de no contaminar las actuaciones, a través de un juicio subjetivo por parte del órgano investigador²⁴⁷. Esta pretensión, se iría diluyendo hasta el punto de concentrar en un único órgano tributario, la comprobación e investigación, la valoración y calificación jurídica, la cuantificación de la deuda tributaria, y la proyección sancionadora del resultado²⁴⁸, quedando eso sí, atribuidas las competencias para el conocimiento y resolución de los posibles conflictos surgidos de los actos liquidatorios de la Inspección, a las Oficinas Gestoras²⁴⁹.

²⁴⁶ La actividad de la Oficina Gestora, a raíz de la recepción de los documentos emitidos por la Inspección, implica dos operaciones: la primera, la fijación de la cuota no satisfecha por el contribuyente, y la segunda, la determinación de las circunstancias dolosas o culposas que concurran en la conducta del contribuyente, que conducen a la graduación de la sanción aplicable.

²⁴⁷ Y es aquí, cuando empieza a quebrar uno de los principios que, con la evolución de las competencias de la Inspección, nunca volverían a incorporarse desde el ámbito penal al tributario, como era la separación de la instrucción, de la fase enjuiciadora. La exposición de motivos de la LECrim de 1882 señalaba “ No: de hoy mas las investigaciones del Juez instructor no serán sino una simple preparación del juicio. El juicio verdadero no comienza sino con la calificación provisional y la apertura de los debates delante del Tribunal que, extraño a la instrucción, va a juzgar imparcialmente y a dar el triunfo a aquel de los contendientes que tenga la razón y la justicia de su parte. La calificación jurídica provisional del hecho justiciable y de la persona del delincuente hecha por el acusador y el acusado una vez concluso el sumario, es en el procedimiento criminal lo que en el civil la demanda y su contestación, la acción y las excepciones. Al formularlas empieza realmente la contienda jurídica, y ya entonces sería indisculpable que la ley no estableciera la perfecta igualdad de condiciones entre el acusador y el acusado (...) Sagrada es sin duda la causa de la sociedad, pero no lo son menos los derechos individuales. En los pueblos verdaderamente libres el ciudadano debe tener en su mano medios eficaces de defender y conservar su vida, su libertad, su fortuna, su dignidad su honor; y si el interés de los habitantes es ayudar al Estado para que ejerza libérrimamente una de sus funciones más esenciales, cual es la de castigar la infracción de la ley penal para establecer, allí donde se turbe, la armonía del derecho, no por esto deben sacrificarse jamás los fueros de la inocencia, porque al cabo el orden social bien entendido no es más que el mantenimiento de la libertad de todos y el respecto reciproco de los derechos individuales.” Y esta separación ya había sido motivada en el preámbulo del R.D. de marzo de 1926, de la Inspección de Hacienda, al señalar en referencia a ésta: “...la actuación pura y exclusivamente investigadora, que debe terminar en el momento de ser firmada el acta de presencia en que el descubrimiento de la ocultación de riqueza conste, dejando todos los trámites ulteriores de recabar la conformidad del interesado, calificar el acto y liquidar las cuotas y penalidades que de el puedan resultar a cargo de la Administración, oficina que por ser ajena a los hechos que está llamada a juzgar, y haber permanecido alejada de ellos, puede revestir su juicio de una serenidad que hacen difícil la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable de los que en los mismos hayan intervenido activamente, y dejando siempre a salvo el derecho del contribuyente a reclamar de las decisiones administrativas sin incurrir por ello en mayor responsabilidad”

²⁴⁸ En palabras de MARTIN DELGADO, J.M. (1983), “...de la configuración de una Inspección como policía tributaria, con la función de informar, se pasó a otra que realizaba propuestas de liquidación, para terminar ahora con una Inspección que –además de las funciones que le son propias- ha asumido las de liquidación del tributo. Exclusivamente informar, proponer y liquidar son las tres etapas que expresan la evolución de la Inspección.” Op.Cit.Pag.36

²⁴⁹ “Si el sujeto pasivo no suscribiera el acta de inspección, o suscribiéndola no prestara su conformidad a la propuesta de liquidación formulada en la misma por el Inspector quedará advertido de su derecho a presentar ante la correspondiente oficina gestora las alegaciones que considere oportunas...”(Art. 3 D 2137/1965). En el mismo sentido, Artículo Tercero. Dos del RD 1920/1976.

Esta concentración de funciones en la Inspección de tributos quedaría plasmada en el Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero²⁵⁰, en el que, por motivos de economía del procedimiento y eficacia en las actuaciones, se atribuyeron a la Dependencia de Inspección las funciones de gestión, en relación a los resultados de sus actuaciones, apuntando que, en nada afectaba por esto las garantías del administrado, puesto que además de los procedimientos de revisión establecidos en la LGT, y la reserva de actuaciones de la Intervención, el acto administrativo que se dictase, vendría por parte del superior jerárquico del Inspector, lo que significaba, en palabras del legislador *“la eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad de juicio”*²⁵¹.

Por tanto, el principal cambio operado por el Real Decreto, se dirigió no solo a incluir de forma específica la facultad de liquidación en la esfera de la Inspección, sino a situar al Inspector Jefe, como órgano decisor de las actuaciones y resultados propuestos por los inspectores adscritos a su dependencia, lo que suponía una separación personal, bajo un mismo estamento jerárquico, y no una separación orgánica dentro de la misma Administración²⁵².

²⁵⁰ Sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias. BOE N°56 de 6 de marzo de 1982. Que se desarrollaría posteriormente por la Orden de 26 de mayo de 1982 BOE N°157 de 2 de julio de 1982. Casi diez años antes, ya se apuntaba en el preámbulo del Decreto 407/1971, de 11 de marzo, por el que se reorganizaba la Administración Central y Territorial de la hacienda Pública, “En esta línea de reforma de estructuras administrativas no podía estar ausente la especialización funcional de las unidades que tienen a su cargo la inspección y la investigación tributaria según las materias sujetas a imposición y cualquiera que sea el tributo que mediata o inmediatamente corresponda aplicar, y tampoco podía negarse el acceso a la gestión tributaria, a quienes como inspectores o como facultativos poseen competencia indiscutible para el ejercicio de las funciones liquidatorias de los impuestos, cuya importancia se destaca en el presente texto.”

²⁵¹ Este aumento de funciones, conlleva la creación de la Oficina Técnica de la Inspección, que quedará bajo la dirección del Inspector Jefe, competente para preparar cuantas actuaciones, informes y acuerdos deba dictar éste. “Artículo décimo.- Oficinas Técnicas de Inspección.- Uno. En las Delegaciones de Hacienda podrá existir una Oficina Técnica, integrada en la Dependencia de Inspección como unidad funcional sin nivel orgánico, que bajo la autoridad inmediata del Jefe de ésta y sometida a la dirección, impulso y coordinación del Delegado de Hacienda, tendrá a su cargo, además de las actuaciones previstas en los artículos anteriores, el informe en los recursos de reposición, que se interpongan ante el Inspector Jefe, al que se elevará la oportuna propuesta de resolución; la emisión de dictámenes a petición de aquel; la realización de valoraciones y las demás actuaciones facultativas que por el mismo se ordenen.”

²⁵² En este sentido, PALAO TABOADA, C.(1983).“Cabe presumir con algún fundamento que pocas veces discrepará el Inspector Jefe de las liquidaciones practicadas por sus subordinados” El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria. Op.cit.Pág.17 y 18. Las opiniones doctrinales, a favor o en contra de la consideración, más que de la nueva función consolidada en la Inspección, de las consecuencias procedimentales que en relación la contribuyente se puedan producir a partir de ahora, debemos entenderlas bajo dos perspectivas distintas. De un lado PUEYO MASÓ, J.A. (1984), entiende que no se puede equiparar la configuración del procedimiento tributario con el proceso judicial, puesto que el primero es una actuación de una persona dotada de un poder público frente a otra sometida a ese poder, sin que la Oficina Liquidadora pueda ser entendida como un órgano neutral entre la Inspección y los contribuyentes. Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, Pág.157. Opinión que no podemos compartir en cuanto a su valoración, puesto que ambos, procedimiento y proceso, no son más que una misma manifestación del Estado -uno referido a la Administración y otra a los Tribunales- pero que si admitimos en cuanto a la ausencia de neutralidad. De otro, consideramos que, la pretendida agilización concentrada en un solo estamento, garantiza los derechos del contribuyente, desde el punto de vista procedimental a un solo efecto, puesto que siempre nos encontraremos -hasta la apertura de la vía administrativa primero y contenciosa posterior- ante la supervisión de personas con igualdad estamental, y no orgánica, pese a que consideramos que unos y otros, pertenecen a un mismo grupo, guiado por idénticas

El Real Decreto fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984²⁵³, al entender, entre otros, que la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección suponía el quebrantamiento de una norma superior, en referencia a la Ley General Tributaria y al principio de jerarquía normativa establecido por la Constitución española de 1978²⁵⁴. La trascendencia de esta Sentencia, más allá de la valoración realizada sobre la extralimitación de una norma de rango inferior, revelaba las verdaderas funciones y competencias de la Inspección, que ya habían sido establecidas y concretadas a partir del Reglamento de la Inspección de 1926, cuales eran cronológicamente, las de comprobar e investigar, regularizar, y posteriormente, incluir la propuesta de liquidación correspondiente, de acuerdo a los datos y detalles necesarios para fijar, por la Oficina Gestora, la cuantía de la deuda tributaria²⁵⁵. En este sentido destaca la Sentencia²⁵⁶:

“ [...] dicha Ley General Tributaria atribuye a la Inspección funciones exclusivamente inspectoras: comprobación e investigación de los hechos imposables, nunca de

consignas. En cuanto al concepto garantista de lo señalado por el RD 412/1982, también, RODRIGUEZ CATIVIOLA, E.J.(1982) *La oficina Técnica de Inspección: una creación del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero*. Pág. 217. CLAVIJO CARAZO, F.(1986) Op.cit.Pág15; LOPEZ MARTINEZ, J.(1991) *Inspección. Competencias. Comentarios al artículo 140 LGT*. Pág.1659 y 1660. PEREZ ARRAIZ, J. (.000), *La liquidación y comprobación tributaria: su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*. Pag.100.

²⁵³ Para estudio detallado de la sentencia Vid. ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.(1994) Op.Cit.Pág.122-133.

²⁵⁴ En contestación a dicha Sentencia, el MEH hizo público un comunicado, en el que entre otras señala: “El Tribunal Supremo, en una sentencia de 24 de abril de 1984, ha anulado el Real Decreto 412/ 1982 de 12 de febrero y los artículos 15, 17 y disposición adicional del también Real Decreto 1547/ 1982, de 9 de julio, en cuanto atribuían competencias de liquidación tributaria a las dependencias de inspección de las delegaciones de Hacienda. El Ministerio de Economía y Hacienda considera conveniente aclarar lo siguiente para aclarar la desorientación de la opinión pública y perjuicios a los contribuyentes: 1. La atribución de funciones de liquidación a las dependencias de inspección por el Real Decreto 412/1982, obedeció, exclusivamente, a criterios de eficacia derivados de la necesidad de descongestionar las dependencias de relaciones con los contribuyentes, abrumadas por la carga de trabajo que la reforma del sistema tributario ha impuesto a la Administración Territorial de la Hacienda Pública. 2. La medida fue, por tanto, de naturaleza estrictamente organizativa, y al suponer una mayor celeridad y eficacia en la Administración de los procedimientos administrativos, redundó no sólo en beneficio de la Administración, sino también de los propios contribuyentes. 3. La estimación de un recurso interpuesto contra una disposición de carácter general, no supone la anulación de los actos firmes dictados en aplicación de la misma, según establece claramente la ley de Procedimiento Administrativo. Por tanto, dice la nota, los actos firmes de las dependencias de inspección dictados al amparo del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, y del Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, no son recurribles, ni pueden dar lugar a devoluciones de ingresos indebidos de ningún tipo.”

Se puede leer en: http://elpais.com/diario/1984/07/07/economia/457999205_850215.html

²⁵⁵ Motivo que además entendemos acorde a lo establecido en las normas anteriormente señaladas, en las que de forma reiterada se establecía la relación de hechos y la “sucinta” de fundamentos de derecho, dado que estos últimos, serían los debidamente señalados por la Oficina Gestora, para practicar la correspondiente liquidación de la deuda.

²⁵⁶ La línea establecida en la anterior, sería ratificada posteriormente por el Tribunal Supremo, entre otras, por Sentencia de 23 de enero y 30 de marzo de 1988, “Nos encontramos, pues, ante la anulación judicial de la norma que sirvió de base para que la Inspección de la Hacienda [...] practicara a la sociedad apelada una liquidación por el Impuesto sobre Sociedades, y dicha anulación debe ser equiparada al acto de derogación de aquélla, al tener idéntico alcance general, según ya se ha declarado en las Sentencias de 21 de octubre de 1986 y 28 de diciembre de 1987, lo que no es equiparable, en términos de dichas sentencias, a una eficacia “erga omnes”, la cual supone precisamente un pronunciamiento singular, dotado de una fuerza expansiva - Sentencia de 25 de octubre de 1984- , sino que se está en presencia simplemente de la desaparición de una norma jurídica y su efecto tan inmediato como automático consiste en dejar sin cobertura a los actos administrativos de aplicación individual. Las conclusiones expuestas aparecen previstas en el artículo 120 de la Ley de Procedimiento Administrativo, cuyo párrafo primero equipara anulación y derogación de las disposiciones generales y permite tan sólo la subsistencia de los actos firmes derivados de los mismos.”

liquidación; sin que proceda objetar a esta interpretación, que el art. 145 de la propia Ley, permita incluir en el acta “calificaciones jurídicas”, al preceptuar que “en las actas de inspección que documenten el resultado de las actuaciones, se consigne...c) la regularización de las situaciones tributarias que estimen procedentes, ciertamente porque tal regulación, en lo que consiste -como pone de manifiesto una interpretación sistemática de la tan referida Ley General Tributaria-, es que en la propia acta se pueda incluir una rectificación o propuesta de liquidación por parte del inspector actuario, pero nunca el acto de liquidación o liquidación en sentido estricto, entendida como una declaración de voluntad de la administración financiera sobre el “an” y el “quantum” de la obligación tributaria que corresponde a órganos distintos de la Inspección.”²⁵⁷

Existieron opiniones en contra de esta Sentencia, como la de CHECA GONZALEZ²⁵⁸ que, consideraba que no existía en la Ley General Tributaria precepto alguno que prohibiera al actuario, o a su Inspector Jefe, liquidar -en relación a la consecuencia que podría derivarse de lo dispuesto en el Art.145.c)-, o para PUEYO MASÓ²⁵⁹, entendiendo que la LGT, se limitaba a describir y regular funciones, pero no a articularlas orgánicamente, por lo que fundar en el principio de *contrarius actus* la ilegalidad de la atribución a órganos inspectores de funciones liquidadoras, suponía un importante giro interpretativo de la Ley General Tributaria, ya que tras la Sentencia, ésta no solo no describía funciones sino que las atribuye a órganos concretos.

En adelante, las Sentencias del Tribunal Supremo en este sentido, tenderían a situar la validez de las actuaciones de la Inspección, en cuanto al desarrollo y resultados que de la comprobación e investigación pudieran derivar, ordenando la remisión del expediente a la Oficina Gestora para la cuantificación y liquidación de la deuda²⁶⁰.

En cuanto a otros pronunciamientos del Tribunal Supremo por idénticos motivos, son de destacar la Sentencia de 27 de abril de 1988 y la de 19 de junio de 1993, por estar

²⁵⁷ El considerando sexto de la misma Sentencia, señalaba: “...un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación Inspección-liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la oficina liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria, teniendo presentes los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyente; garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto en que la separación de personas, sustituye a la separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo, sigue siendo la Inspección de tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior a éste; y, aún admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía.”

²⁵⁸ CHECA GONZALEZ,C.(1986) Op.cit.Pág.21

²⁵⁹ PUEYO MASÓ,J.A.(1984) *Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria*. Pág.270

²⁶⁰ Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de julio, 22 de septiembre 2 de octubre de 1989. En resumen de ésta línea jurisprudencial, la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de octubre de 1989, señalaría en relación a la de 24 de abril de 1.984, que “Por lo tanto, y con base en la propia doctrina de la sentencia mencionada, serán válidas y eficaces aquellas actuaciones propias de la Inspección, y en cambio, no lo serán aquellas otras en las que la Inspección invadió las competencias propias de los órganos de gestión. Esto es así según la doctrina de la sentencia mencionada, pero también lo es por aplicación de los principios contenidos en los artículos 50 y 51 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que en el Acta de la Inspección se contiene una invalidez parcial, cual es la referente a la liquidación practicada, pero una validez también parcial, que es la referente a las actuaciones inspectoras realizadas dentro de su competencia, que son independientes de la liquidación, y que deben ser mantenidas en virtud del principio de conservación del acto.”

relacionadas con las garantías, y la supuesta *unilateralidad de juicio* que, según algunos autores, podían deducirse de la separación entre la propuesta de liquidación y la propia liquidación dentro del mismo ente jerárquico. Así la de 27 de abril, señalaba que:

“Reiteradamente alega el Letrado del Estado, como motivo esencial de su recurso de apelación, que entre los actos administrativos impugnados no existía una liquidación tributaria sino solamente una propuesta que el Inspector hacía, para que en su día fuera practicada. Esta afirmación no puede mantenerse. Basta con leer los términos en los que están redactadas las Actas extendidas por el Inspector Actuario, que acordó el pase al Inspector Jefe -que era él mismo- a efectos de fijar las bases tributarias mediante estimación indirecta, para ver que el Inspector fue quien practicó -no propuso- una liquidación en cada una de las dos Actas. Así resulta de los términos literales de cada una de ellas, en las que se dice textualmente: “La Inspección estima procedente la siguiente regularización tributaria ... Base imponible comprobada ... Por mayores bases o ingresos no contabilizados ... por otros conceptos ... y de acuerdo con el contenido de la presente acta, practica la siguiente liquidación: ... Cuota ... Intereses ... Sanción ... Deuda Tributaria.” Negar, por lo tanto, que existen dos liquidaciones tributarias, es negar la evidencia, y por lo tanto queda sin otro fundamento el recurso de apelación ...”

En este sentido es indudable, que el ejemplo anterior, no representaba un ideal de garantía. La Sentencia de 19 de junio, señalaba:

“Esta Sala no comparte los razonamientos de la sentencia apelada, por lo que seguidamente se razona. Hay que partir, ante todo, del hecho de que la liquidación que luego se apremió, fue practicada por la propia Inspección de Hacienda, por lo que tal liquidación, practicada en el mismo Acta, era radicalmente nula, por haber sido practicada por órgano manifiestamente incompetente. Y fue esta liquidación, que consta en el Acta de 27-7-1984, la que se notificó a quien dice ser “representante verbal” del inspeccionado o sujeto pasivo, indicándose en el propio Acta los recursos procedentes. Para salvar esta nulidad radical, la Delegación de Hacienda: a) por un anexo sin fecha alguna dice que todas las referencias que constan en el Acta a la Inspección o al Inspector Jefe, se entienden hechas a la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, ante los cuales formulará, en su caso el interesado, cuantas alegaciones o recursos procedan, y por los que se dictarán los actos administrativos que correspondan; b) en el propio Acta, estampa un tampón, mediante el que se dice que la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes presta su conformidad al Acta, así como a la liquidación practicada, con la particularidad de que ni el “Anexo” mencionado, ni el tampón, llevan fecha alguna, y solamente aparece firmado, en nombre del “interesado” por ese “representante verbal”, el “anexo” pero no la rectificación del Acta mediante el tampón.”

En esta última es obvio, que aparte de la estrategia orquestada para conservar intacta el acta, la convalidación no resultó, por motivo de la imposibilidad de convalidación de los actos nulos.

La situación, tras la declaración de nulidad comentada, se solventó inicialmente por Resolución de la Secretaría General de Hacienda, derivando los actos procedentes de las actas de inspección al Jefe de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, para posteriormente quedar regulada mediante el Real Decreto 2077/1984²⁶¹, volviendo por

²⁶¹ De 31 de octubre, sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas. Que aparte de regular en una norma la competencia de las liquidaciones por parte de la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, realizó una completa

ahora al status original, en el que la Inspección regresaba a sus tareas de comprobación e investigación, y la Oficina Liquidadora recuperaba sus competencias de liquidación. Y decimos por ahora, puesto que seis meses después, la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley general Tributaria, modificaría el Artículo 140 de ésta, incluyendo en el apartado c), la competencia para practicar las liquidaciones resultantes de las actuaciones inspectoras, si bien no entraría en vigor dicha competencia -según la Disposición Transitoria de la Ley- hasta que no se dictaran las disposición reglamentaria que desarrollara la modificación introducida, circunstancia que quedó plenamente satisfecha con la publicación del Real Decreto 939/1986 de 25 de abril, por el que se aprobó el Reglamento General de la Inspección de Tributos.²⁶²

De lo anterior se desprende que, lo que desde el punto de vista de la Administración fue y ciertamente es, algo obvio y sin mayor trascendencia, como representaba la concentración en un solo órgano decisor, la investigación, valoración, cuantificación y liquidación, se traduce con el tiempo en el comienzo de la quiebra del conjunto de principios, que en el seno de la relación tributaria, fundamentaban la actuación de la Inspección por una parte, y las de la Oficina Gestora, por otra. Y en estos inicios, en los que prima la inmediatez del interés recaudatorio frente a otras consideraciones procedimentales -que a su vez, pensamos, es la piedra angular del sistema tributario diseñado hasta nuestros días-, suponen el punto de no retorno en la regulación de las relaciones entre el contribuyente y la Administración. La evolución de las funciones, facultades y competencias de la Inspección, a través de las normas señaladas, pone de relieve como se fueron dejando al margen, las consideraciones necesarias en torno a las reglas que debían regular las relaciones entre el contribuyente y la Administración, para situar en posición privilegiada las actuaciones Inspectoras como máximas garantes al servicio del Estado -y del principio de contribución constitucional-, al margen de las

descripción del contenido obligado de las Comunicaciones, Diligencias, Informes, y de las Actas de Inspección.

²⁶² El proceso normativo y jurisprudencial anterior, queda resumido en la Sentencia de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional, de 20 de junio de 1995, al señalar: "...ha tomado en consideración hechos antecedentes de la actual regulación de la gestión tributaria, en la que se delimitaban, claramente, las funciones de inspección (comprobación, investigación), encomendadas a órganos y funcionarios de la Inspección de Hacienda, y las funciones de liquidación, encomendadas a órganos administrativos ajenos a la Inspección (en este caso, la dependencia de Relaciones con los Contribuyentes, después de Gestión Tributaria). Situación que pretendió ser alterada por el Real decreto 412/1982, de 12 de febrero -que encomendó a la Inspección las dos órdenes de funciones-, que fue declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984, y que, por tanto, continuó, por expreso mandato de la disposición transitoria de la Ley 10/1985, de 26 de abril, siendo regulada por la normativa actualmente vigente (...) Esta separación entre funciones de la inspección y funciones de liquidación desaparece con la nueva redacción del artículo 140 c) de la Ley General Tributaria, introducida por la Ley 10/1985, que, en citada disposición transitoria, suspende la efectividad del precepto (que encomienda a la Inspección la práctica de liquidaciones tributarias) en tanto no se dicte la disposición reglamentaria aludida en el mismo, lo cual tiene lugar por medio del reglamento General de la Inspección de los Tributos..."

normas y derechos que, en relación al procedimiento tributario en general, y con respeto a los derechos de los contribuyentes en particular, deberían haber sido reguladas y reconocidas, de forma paralela a esta evolución. Y todo esto, en atención a un procedimiento que, entendemos análogo al proceso penal -al ser una reacción de un mismo *ius puniendi*- que debía haber mantenido separadas, las actuaciones de comprobación e investigación, de las de liquidación, al objeto de no contaminar unas y otras.

En cuanto a la función gestora -desarrollada por las Dependencias de Relaciones con los Contribuyentes, posteriores Dependencias de Gestión²⁶³- la Ley General Tributaria de 1.963²⁶⁴ le otorgaba la liquidación como función propia. En esta situación, y tal y como hemos analizado anteriormente, las competencias de liquidación, permanecieron atribuidas en exclusiva a las Oficinas Gestoras, las cuales quedarían relegadas a la verificación, sin comprobación ni investigación²⁶⁵ de las declaraciones liquidaciones y autoliquidaciones, presentadas por los contribuyentes, así como sobre los expedientes derivados de la Inspección, al objeto de practicar el acto de liquidación provisional o definitiva que procediera. En principio, las actividades de verificación no alcanzarían más allá del posible examen de los datos y magnitudes consignados por los contribuyentes en sus autoliquidaciones, practicando las correcciones aritméticas necesarias, concediéndole posteriormente la Jurisprudencia la posibilidad de profundizar en algunos aspectos documentales, siempre que, no entrando en actividad de comprobación o investigación, estuvieran relacionados con la interpretación que de la norma se hubiera realizado por el contribuyente²⁶⁶.

²⁶³ El artículo 14 del RD 469/1979 de 20 de febrero, renombra a éstas en el artículo 6.1 de la Orden de 12 de agosto de 1985. “Las Delegaciones de Hacienda Especiales estarán constituidas como máximo por los siguientes órganos con categoría orgánica de Dependencia: a) Dependencia Regional de Gestión Tributaria...” señalando respecto al ámbito provincial, en el artículo 31.1 “Las Delegaciones de Hacienda estarán constituidas como máximo, por las siguientes dependencias: a) Gestión Tributaria...”

²⁶⁴ Título Tercero. La Gestión Tributaria. Artículo noventa “Las funciones de la Administración en materia tributaria se ejercerán con separación en sus dos órdenes de gestión, para la liquidación y recaudación, y de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten, y estarán encomendadas a órganos diferentes.” Artículo noventa y uno. “La competencia por razón de la materia de los distintos órganos, sean de liquidación y recaudación o de resolución de recursos, se determinará en sus respectivos Reglamentos.”

²⁶⁵ Como señala LOPEZ MARTINEZ, J.(1991), en referencia a los artículos 109, 110 y 140 de la LGT, “Los primeros describen las actuaciones de comprobación e investigación, residenciándolas de forma general en los distintos órganos de la Administración sin atribuir a ninguno de ellos en exclusividad dichas funciones; que vienen asignadas a los órganos de Inspección en el artículo 140.” *Inspección. Competencias...* Op.cit.Pág.1655.

²⁶⁶ En cuanto a la falta de competencia de las Oficinas Gestoras para realizar actuaciones de investigación: TEAC 24 de marzo de 1987 “...la oficina gestora está facultada para practicar liquidaciones provisionales en rectificación de las presentadas por los contribuyentes, cuando tal rectificación pueda tener lugar a la vista del contenido y de los datos consignados por los particulares en sus declaraciones”, 20 de enero de 1988 “...la oficina gestora puede efectuarlas rectificando tanto los errores materiales o aritméticos...como aquellos otros que puedan conceptuarse de la interpretación jurídico-fiscal distinta a la que la Administración considera correcta...”. En esta línea y, cuanto al los Tribunales Superiores, destaca el de Valencia, en Sentencia de 10 de abril de 1995: “...el órgano de gestión al practicar las liquidaciones provisionales que en él se discuten extralimitó sus facultades, ya que las mismas se limitaban a la rectificación de datos

La actividad gestora entendemos, no se concibió en este momento por el legislador como una actividad encaminada a la comprobación de las obligaciones formales y materiales del contribuyente, sino a la verificación del cumplimiento de la presentación de la declaración- liquidación o autoliquidación, y en su caso la revisión a nivel aritmético y formal de las mismas, quedando la comprobación -en todo el sentido de su extensión gramatical- atribuida a la Inspección. Y en este sentido quedó señalado en los textos normativos posteriores a la entrada en vigor de la LGT, como en el Decreto de 27 de febrero de 1971²⁶⁷, en la Orden de 12 de agosto de 1.985²⁶⁸, o en el R.D. 939/1986, de 25 de abril²⁶⁹.

La posible discusión, en torno a la posible competencia o no de la Gestión Tributaria en la disciplina comprobadora -que entendemos que el legislador decidió separar y trasladar desde un primer momento a la Inspección²⁷⁰- se desprende de la propia

consignados en las declaraciones, es decir, corregir errores aritméticos o materiales de los datos consignados en las mismas por los sujetos pasivos, los que se deriven de no haber respetado los límites establecidos, o de interpretación jurídico-fiscal distinta de lo que la Administración considera correcto, pero siempre que ello se deduzca indubitadamente de los datos obrantes en el expediente...". El Tribunal Supremo vendría a ratificar la línea jurisprudencial anterior, en Sentencia de 24 de octubre de 1998, "...la Oficina Gestora (...) solo podía rectificar la autoliquidación del contribuyente en función de los datos obrantes en ésta, limitándose a constatar y verificar los posibles errores aritméticos o materiales que pudieran existir o, inclusive, las desviaciones jurídicas que se desprendieran con evidencia de la propia autoliquidación o declaración-liquidación presentada. Cualquier otra labor de comprobación o actividad de indagación habría de ser derivada a la Inspección de Tributos."

²⁶⁷ Decreto 407/1971, de 11 de marzo, por el que se reorganiza la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública. "Artículo diez. Uno. Las Oficinas Liquidadoras de los tributos, conforme a lo dispuesto en el artículo ciento nueve de la Ley General Tributaria, deberán incorporar a las declaraciones de los sujetos pasivos todos los elementos y demás antecedentes y valoraciones de los respectivos hechos imponibles que ya conozca la Administración Pública en todos sus ramos, cumpliendo en tales supuestos lo prevenido en el apartado dos del artículo ciento veintiuno del mismo cuerpo legal, y sin perjuicio de la posterior actuación de la Inspección de los Tributos."

²⁶⁸ MEH. por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública, "Artículo 34. La Dependencia de Gestión Tributaria tendrá las siguientes funciones: (...) b), La comprobación formal de los datos consignados en los documentos tributarios presentados y la realización de las tareas preparatorias para el tratamiento mecanizado de la información...". Más adelante en su Artículo 36, en línea a lo establecido en el artículo 18 del RD 469/1979, entre otras, tendrían funciones de recepción de declaraciones y documentos con transcendencia tributaria, la comprobación de los requisitos generales que éstos deban cumplir – conforme al artículo 71 de la LPA- para la subsanación de defectos, la realización de requerimientos por falta de presentación de declaraciones, u otros que procedan, así como las competencias para dictar liquidaciones provisionales y definitivas respecto de los tributos estatales directos o indirectos, siempre que dicha función no venga encomendada a otra Dependencia.

²⁶⁹ Por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. "Artículo 1. ...Asimismo, los Órganos con funciones en materia de gestión tributaria podrán efectuar la comprobación formal de los datos consignados en las declaraciones tributarias presentadas."

²⁷⁰ Véase el preámbulo del Decreto 407/1971, de 11 de marzo, "De otro lado la Inspección debe atender exclusivamente a completar el conocimiento por parte de la Administración de hechos y bases imponibles lo que exige, dada la complejidad del actual sistema económico, una estrecha coordinación en las actuaciones relativas a los distintos conceptos impositivos para que todas las magnitudes económicas que en alguna medida se integran en las bases imponibles sean objeto de examen, imputación y control en su misma fuente. Las consideraciones que anteceden aconsejan una estructura orgánica coherente con este planteamiento que permita a la Administración tributaria, el máximo aprovechamiento de sus medios, para lo que son necesarias unas estructuras directivas adecuadas. Con la finalidad de cubrir estos objetivos se crea la Dirección general de Impuestos, orientada sobre la vertiente de la normativa fiscal y la gestión tributaria, y la Dirección General

redacción de la LGT. La exposición de motivos ya cita expresamente que “[E]n el capítulo sexto del título tres se establecen los principios generales sobre la actuación de los Inspectores de los tributos. Sobre sus funciones privativas y peculiares...” en clara alusión a las competencias que va a tener reservadas con carácter exclusivo. En este sentido, las funciones de la gestión tributaria, tal y como las define la primera edición de la LGT, abarcaban las de liquidación y las de recaudación, de acuerdo a lo regulado en los respectivos Reglamentos, atendiendo a la competencia orgánica en función de la materia. La regulación bajo un mismo Título y denominación -La gestión tributaria²⁷¹- de las funciones propiamente gestoras -las de liquidación- y las de la Inspección -de comprobación e investigación-, pueden conllevar a las distintas interpretaciones que sobre las competencias de una u otra venimos analizando, pero entendemos que las competencias de comprobación e investigación no eran exclusivas de la Inspección, y las competencias liquidadoras de las Oficinas Gestoras no estaban limitadas a la simple verificación de los datos o interpretaciones que los contribuyentes, plasmaban en sus declaraciones. Entendemos que la diferencia que atribuye unas, y limita otras, se encontraban en la finalidad y consecuencia con que fueran practicadas.

De esta forma, el inicio de la actividad gestora, tenía su origen en la declaración, o documentos de transcendencia tributaria, que el contribuyente presentara ante la Administración, en una actuación de oficio, por actuación de investigación y, por denuncia pública, lo que conllevaba que, cualquiera de los órganos que integraban las funciones de gestión tributaria, en principio, tuvieran competencia para llevar a cabo la comprobación o investigación de los hechos con relevancia tributaria. Esta actividad, sobre las circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible, podría estar dirigida a la actividad de comprobación, que alcanzara a los actos, elementos y valoraciones consignados en la declaración tributaria, y la actividad de investigación, que alcanzar al hecho imponible no declarado, o declarado parcialmente. A partir de aquí, la Ley, otorgaba de forma exclusiva a la Inspección de los Tributos, la competencia para investigar los hechos imposables que eran ignorados por la Administración, y la competencia de comprobar, para la integración definitiva de las bases tributarias, los supuestos de estimación directa y objetiva. De lo anterior, no existe razón para entender que las Oficinas Gestoras, no pudieran realizar actividades de comprobación e investigación sobre hechos imposables, declarados por el contribuyente, siempre y cuando estos no hubieran

de Inspección e Investigación, que tendrá a su cargo la comprobación, investigación e inspección en general de los hechos imposables de los tributos.”

²⁷¹ Concepto que se modifica en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y por el que el Título III pasa a denominarse La aplicación de los tributos.

permanecido ocultos a la Administración, o en su caso no fueran utilizados para realizar una integración definitiva de las bases tributarias; es decir, entendemos que las Oficinas Gestoras, tenían competencias de comprobación e investigación, siempre y cuando su actuación no trascendiera las competencias exclusivamente reservadas a la Inspección²⁷², momento a partir del cual entendemos, deberían, ante la revelación de posibles ocultaciones o errores de interpretación que condujeran a una realidad tributaria distinta a la declarada, dar el correspondiente traslado del expediente a la Inspección de Tributos²⁷³.

A raíz de la separación orgánica que venimos analizando, justificada en su día por el principio de especialización, comienza a surgir un nuevo problema, representado por la imposibilidad material de la Inspección de comprobar, todas y cada una de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, lo que conlleva a que en la gran mayoría de los casos, las actuaciones liquidatorias del contribuyente devinieran firmes, sin haber pasado por el tamiz de la Inspección²⁷⁴. No obstante esta situación permitió²⁷⁵, a través de la jurisprudencia primero y de la norma después²⁷⁶, comenzar a despejar el camino a las nuevas competencias que irían adquiriendo los órganos Gestores, por razones

²⁷² Como señala CARO CEBRIAN, A.(1989), en atención a la limitada competencia de las Oficinas Gestoras, señalada en el artículo 1 del RGI "...una oficina gestora ambiciosa (legítimamente) de competencias, argüiría que la limitación es corta, pues alude solo a las declaraciones presentadas para reducir a lo formal el ámbito de la comprobación, mientras que en lo restante, indagaciones, requerimientos, otras labores de comprobación, queda investida de plenas facultades hasta no invadir...las expresamente atribuidas a la Inspección." *La comprobación tributaria en el procedimiento de gestión*. Pág.12

²⁷³ En conjunto, y por la delgada línea que existe entre la verificación de las magnitudes declaradas y la comprobación de los hechos de las que proceden, así como, entre la indagación de las circunstancias que rodean los hechos susceptibles de imposición y, la investigación de los mismos, entendemos también que, cualquier transgresión en la actuación de la Oficina Gestora -por mínima que fuera- y que afectara o significara una alteración de lo previamente declarado por el contribuyente, conduciría a una actuación llevada a cabo por un órgano sin competencia para dicho propósito.

²⁷⁴ Como afirma MAGRANER MORENO, F.J.(1995), "En estos últimos años, cuando ya han quedado prácticamente superadas las polémicas existentes en torno a la asunción de la función liquidadora, han empezado a plantearse algunas bien fundadas opiniones acerca de la existencia de conflictos de competencia en la atribución de la función de comprobación. De este modo, en sentido opuesto a lo que había ocurrido en época anterior, parece existir ahora un resurgimiento de los órganos gestores, a quienes se les quiere dotar de un mayor campo de actuación, utilizándose para ello la función de comprobación." Pág.46.; para mas adelante señalar, "La atribución de funciones de comprobación a las oficinas gestoras viene a ser el contrapunto de la atribución de las funciones liquidadoras a la Inspección de los Tributos. Así, ni solo las oficinas gestoras liquidan, ni solo los órganos gestores comprueban." *La comprobación tributaria de los órganos de gestión*. Pág.85.

²⁷⁵ Sin pretender profundizar más de lo señalado hasta ahora sobre las divergencias funcionales y competenciales que a este respecto se mantuvo en relación a los órganos Gestores y a los de Inspección, por no ser objeto de nuestro trabajo.

²⁷⁶ Que como señala el nuevo Reglamento del IRPF, en su artículo 160. "El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar la liquidación provisional que proceda a la vista de los datos consignados en las mismas y de los justificantes, acompañados a la propia declaración o solicitados por dicho órgano, que acrediten la veracidad y procedencia de las deducciones en la cuota que no afecten a actividades empresariales o profesionales, retenciones y pagos fraccionados." Ampliando lo previsto en el mismo artículo del Reglamento de 1981, "El órgano competente de la Administración Territorial de la Hacienda Pública para recibir las declaraciones por este Impuesto podrá girar la liquidación provisional a la vista de las declaraciones presentadas y de los datos consignados en las mismas."

de oportunidad y eficiencia, y sobre todo, por razones recaudatorias, situación que más adelante analizaremos.

VII.III.- La actividad sancionadora tributaria.

Situados en los primeros tiempos de la LGT de 1963, y en la que rige aún el Reglamento de la Inspección de 1926 y sus normas derivadas, debemos atender ahora a las consecuencias de los posibles incumplimientos tributarios, cuya reacción administrativa sucedería en forma de sanción objetiva²⁷⁷, en las actuaciones de las Oficinas Liquidadoras, o en las derivadas de la Inspección de los tributos, entendiéndose que, la calificación como infracción del incumplimiento tributario, es el primer eslabón que conecta el procedimiento tributario y el posible proceso por fraude fiscal.

La clasificación que de las infracciones tributarias, señala el artículo 77.dos de la LGT de 1963 -en cuanto a las de omisión y, de defraudación- tienen sus orígenes inmediatos en el artículo 56 del RD de 13 de julio de 1926, de bases para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda Pública, y en el artículo primero de la Ley de 20 de diciembre de 1952, sobre Inspección de los tributos²⁷⁸. En ambas disposiciones, se establecía que la competencia para la calificación de los expedientes (artículo.58 y 59 del RD de 1926; Artículo Tercero, de la Ley de 1952), liquidación de cuotas y penalidades que se derivaran, corresponderían en todo caso a la Administración -entiéndase Oficinas Liquidadoras-, una vez recibidas las actas desde la Dependencia de Inspección²⁷⁹. Por su parte, las sanciones tributarias que conllevaban los expedientes de ocultación y defraudación -en el RD de

²⁷⁷ El preámbulo de la LGT de 1963 señalaba que “las disposiciones específicas de cada tributo solo habrán de concretar cuando sea preciso, los distintos supuestos de infracción conforme a lo que establece la Ley General, y la aplicación de las respectivas multas será mera consecuencia del apuntado desarrollo...”, lo que entendemos, venía a consolidar la respuesta sancionadora automática que las normas tributarias venían arrastrando desde años atrás, situando el mismo preámbulo que, “todas las infracciones, ya se pongan de manifiesto en normales expedientes de gestión, ya en los promovidos por la Inspección de los tributos, serán calificadas según las mismas normas...”.

²⁷⁸ Si bien y como principal diferencia, se abandona el tradicional esquema por el que las infracciones y sanciones quedaban reguladas en las anteriores Leyes y Reglamentos de la Inspección de los tributos, para ahora, quedar regladas en un capítulo independiente. Como señala CERVERA TORREJON, F. (1975), “...la inclusión tradicional de las infracciones y sanciones tributarias en la regulación de la Inspección de los tributos, tiene su raíz en el carácter marcadamente represivo como se entendió la actividad inspectora, desde sus primeras regulaciones...; la finalidad básica que debía abocar la inspección debía ser, en la mente del legislador, la incoación del oportuno expediente que condujera a la imposición de sanciones, más que al descubrimiento o comprobación de hechos necesarios para girar la liquidación correspondiente (...). Solo mucho después, en un contexto doctrinal y sistemático más evolucionado, la Ley General Tributaria de 1963 abordará netamente separadas la materia de infracciones y sanciones tributarias y la inspección tributaria.”Op.Cit.Pág.24. En el mismo sentido, y citando el Autor a PEREZ ROYO, F. (1972) *Infracciones y Sanciones Tributarias*, Pág. 39, en el Reglamento de 1.926, más que definir infracciones, se califican los expedientes o actas levantadas por la Inspección.

²⁷⁹ La misión de la Inspección, debe ser estrictamente la de aportar a los órganos de gestión, elementos de hecho, sin entrar en apreciaciones de orden jurídico, debiendo limitarse el contenido de las actas de inspección exclusivamente a la constancia de hechos sin que intervenga operación alguna que impongan aplicación de normas jurídicas. CERVERA TORREJON, F.(1.975), Op.Cit.Pág.31.

1926- alcanzarían al tanto de la cuota liquidada en los primeros, y del duplo al triple en los segundos, para ser –en la Ley de 1952- del veinte por ciento en los de omisión, del medio al tanto de la cuota liquida en los de ocultación, y del tanto al triple en los de defraudación, sin que por el momento existiera un procedimiento, para la imposición de la sanción, más allá de la simple inercia que seguía a la calificación y liquidación que, de la cuota tributaria practicaban las Oficinas Liquidadoras.

La LGT(1963) definía como infracción tributaria, la acción u omisión voluntaria y antijurídica tipificada en la Ley y en los reglamentos de cada tributo²⁸⁰, matizando que, la presunción de voluntariedad admitía prueba en contrario. La clasificación de las infracciones, quedaría reducida a las simples, a las de omisión y, a las de defraudación, de acuerdo a una mecánica contributiva construida sobre la herencia de un sistema de tributación, con origen en la previa declaración del contribuyente y posterior liquidación por parte de la Administración, motivo por el que entendemos que, no existe en esta primera versión de la LGT, mención directa al no ingreso de la cuota tributaria²⁸¹, sino que con carácter general se deducía como infracción, el perjuicio -principalmente económico, pero también el de información- causado, por motivo de la ausencia de declaración y la ocultación de los datos, precisos para el cálculo de la deuda tributaria.

La clasificación de las infracciones tributarias²⁸², y sus sanciones, se establecieron en la LGT como:

Infracciones simples -Art.78-, relativas a la presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas en el artículo 35 de la Ley (en referencia a las exigidas por la Ley de cada tributo); en el incumplimiento de obligaciones de índole contable y registral, y el no proporcionar datos, informes, antecedentes y justificantes, en relación a la contabilidad y registros exigidos; en la resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora de la Inspección; en la desatención de requerimientos en relación a las relaciones con terceras personas; en el incumplimiento de declaración de domicilio, en la obligación de colaborar para la subsanación de defectos necesarios para la liquidación del

²⁸⁰ Para AGUALLO AVILES,A.(1991) “...las infracciones de omisión y defraudación del sistema de 1.963 estaban constituidas por conductas que necesariamente debían ser aptas para causar un perjuicio económico. Esta idoneidad para causar un quebranto económico a la Hacienda (...) no era, sin embargo, suficiente para calificar a una determinada conducta como infracción de omisión o, en su caso, de defraudación. Tal perjuicio económico debía de producirse, además, mediante ciertos comportamientos contemplados en la Ley (...) siendo la conducta típica apta para causar la lesión (...) la ocultación de datos o elementos esenciales para la determinación exacta de la deuda tributaria.” *Infracciones*. Pág.1.116.

²⁸¹ Que en las sucesivas reformas de la LGT será la piedra angular del sistema de infracciones y sanciones tributarias.

²⁸² Para un estudio de detalle en materia de infracciones y sanciones bajo la LGT(1963), *Vid*, entre otros, DEL POZO LOPEZ,J.(1984) *Las sanciones en la Ley General Tributaria: veinte años de aplicación*. MARTINEZ LAFUENTE,A.(1985) *Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias*. MANTERO SAENZ,A.(1986) *El régimen sancionador administrativo-tributario: de 1.964 a 1.985 (II)*. PEREZ ROYO,F.(1986) *Op.Cit*.

tributo, y en los generales dispuestos en la comprobación e investigación señalados en el artículo 109 de la Ley; en actos y omisiones que no conllevaran perjuicio económico para la Hacienda Pública y, las que se establecieran como simples, en las Leyes o Reglamentos generales de cada impuesto²⁸³.

Infracciones de omisión -Art.79-, tipificadas en, la acción u omisión tendente a ocultar total o parcialmente la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases imponibles, al incumplir la obligación de presentar declaración o bien presentar ésta, siendo falso o inexacto su contenido, siempre que la inexactitud no respondiera a un error aritmético. También serían de esta clase, la falta de liquidación o inexactitud en el pago del impuesto mediante efectos timbrados, cuando la liquidación estuviera a cargo del contribuyente²⁸⁴.

Infracciones de defraudación -Art.80-, quedaban tipificadas, como aquellas que constituyendo omisión conforme a lo definido en el artículo anterior, fueran cometidas además con, resistencia negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora de la Administración tributaria; que en su comisión se apreciara mala fe, con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegara a conocer y poder determinar la verdadera deuda tributaria; que la contabilidad o registros ofrecieran anomalías o irregularidades sustanciales para la exacción del tributo; que se hubiera presentado una falsa declaración de baja por el tributo aplicable; y que se fuera reincidente, atendiendo al plazo de cinco años para el caso de reincidir en acción u omisión sobre el mismo tributo, o al plazo de diez años, si hubiera sido sancionado por tres veces por idéntico concepto, siempre que en cualquiera de los supuestos hubiera recaído resolución firme²⁸⁵. Entendemos que únicamente este tipo de infracciones serían, las que eran

²⁸³ La sanción establecida con carácter general para estas infracciones, serán de cien a quince mil pesetas, además de las que puedan ser impuestas por la omisión o defraudación que la acción u omisión conlleven. Estas infracciones, obedecen al criterio de colaboración general y a las obligaciones formales, que representan al conjunto de datos y antecedentes para que la Administración conozca, en primer lugar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente y de terceros, y en segundo lugar como base de cálculo para las posibles obligaciones materiales derivadas.

²⁸⁴ La sanción para estas infracciones, se contempla con una multa del medio al tanto de la deuda ocultada, con un mínimo de doscientas pesetas. En este tipo de infracciones, de carácter individual para el sujeto y particular respecto de su obligación tributaria, se recogen las acciones u omisiones a través de las cuales, el contribuyente incumple su obligación de pago, total o parcial. No son infracciones específicas cuya finalidad exclusiva no es tipificar el resultado, sino la omisión previa de la obligación formal que lleva a éste, siendo considerado el resultado de menor gravedad, por no reunir la conducta del contribuyente un ánimo o voluntad defraudadora.

²⁸⁵ La sanción aplicable, ascendería del tanto al triple de la deuda defraudada, con un mínimo de quinientas pesetas. Estas infracciones establecen los supuesto de mayor gravedad; pretenden reprimir las acciones u omisiones que, con voluntad de incidir en la minoración o elusión del pago de la cuota, se rodean de circunstancias realizadas u ocultadas para este fin, bien sea a través de actuaciones previas del contribuyente, o a través de maquinaciones tendentes a obstruir de forma general la actividad comprobadora, investigadora y liquidadora de la Administración.

susceptibles conectar el procedimiento y proceso, de acuerdo con el tipo definido en el artículo 319 del CP.

Una vez establecido con carácter general, el sistema sancionador de la LGT (1963)²⁸⁶, puesto que un análisis en profundidad supondría desviarnos de nuestra investigación²⁸⁷, queda ahora que determinar cuales eran los órganos de la Administración tributaria con competencia para iniciar, tramitar y concluir los expedientes por infracciones tributarias, para la imposición de las sanciones correspondientes, siendo estos y, a la vista de las conclusiones que derivaran de sus actuaciones, de los que partiría el traslado del conocimiento de los hechos hacia la jurisdicción penal²⁸⁸.

Como ya señalamos en apartados anteriores, la Gestión Tributaria, tal y como se contempla en la LGT, abarca las actuaciones tanto de las Oficinas Liquidadoras, sea para la liquidación de los tributos, como para la recaudación de los mismos, como para las actuaciones de la Inspección, sin que exista en la LGT una definición de estructura orgánica, competencial y funcional que ofrezca una clara definición de los cometidos de cada uno de los órganos que integran la Administración tributaria, en relación a la actividad sancionadora, y sin que exista mención alguna al posible traslado de sus actuaciones hacia el orden penal.

La competencia para la liquidación de los tributos estaba encomendada a las Oficinas Gestoras, a partir de las declaraciones o autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, o a partir de los expedientes de comprobación e investigación que remitieran las Dependencias de Inspección; y de esta organización deducimos que, la competencia para concretar una acción u omisión del contribuyente como infracción, y aplicar la correspondiente sanción, quedaba igualmente atribuida a esta Oficinas, por ser una consecuencia objetiva derivada de la actividad que la Ley le encomienda. Circunstancia diferente resultaba, respecto al tipo de infracción que de forma autónoma pudiera calificar la Oficina Liquidadora, en relación a aquellas que requirieran con carácter previo una actuación de comprobación e investigación por parte de la Inspección de los tributos. De esta forma, las Oficinas Gestoras calificaban y sancionaban de forma autónoma las omisiones en la presentación de declaraciones, la desatención de requerimientos de información y, en los de colaboración para la corrección de errores

²⁸⁶ Cuya principal característica a este respecto -e irreversible desde este momento- será la separación de las normas sobre infracciones tributarias, del procedimiento de inspección, que como señala PEREZ ROYO, F.(1.986) supone una innovación sistemática de la LGT, Op.Cit.Pág.44.

²⁸⁷ *Vid.* un análisis de las infracciones de la LGT(1963) en AGUALLO AVILÉS.A.(1991). Op.Cit.Pag.1.163-1.186.

²⁸⁸ Sin que entremos ahora en la jerarquía de la organización de la Administración Tributaria para la realización de dicho traslado.

detectados en las declaraciones; es decir, en aquellos casos en los que la actuación de la Oficina Gestora no requería una actuación de verificación que se extendiera más allá de la mera constatación del cumplimiento de la obligación formal, y aritmética de lo material, incluidas las conocidas con carácter previo a dicha declaración-liquidación, y omitidas por el contribuyente. No sería autónoma su actuación, en supuestos que respondieran a una actuación previa de la Inspección de los tributos, en orden a comprobar e investigar la situación tributaria del contribuyente, dependiendo su posterior actuación liquidadora y sancionadora, bien de lo calificado en el acta de inspección, y del preceptivo informe en su caso, bien de la calificación que del contenido de los documentos inspectores practicara la Oficina Gestora²⁸⁹.

De acuerdo a lo anterior, y en relación al tipo penal vigente para los delitos por fraude tributario, resulta obvio que la denuncia de un fraude fiscal de naturaleza delictiva, tendría su origen con carácter general en la Inspección de Tributos, puesto que el principal requisito del tipo delictivo era la ocultación de bienes o industria toda vez requerido por el competente funcionario. Es posible como no, que el fraude se manifestara ante las Oficinas Gestoras, con dicha ocultación, pero debido a que estas Oficinas no tienen competencias de investigación, únicamente podrían sospechar de la ocultación, e incluso, constándoles materializada la misma, deberían dar traslado de las actuaciones a la Inspección, para que ésta, con las funciones y competencias que les eran propias, fuera la que comprobara e investigara²⁹⁰, si existía una ocultación con el propósito de eludir el pago de los tributos. Ahora bien, para que esta ocultación deviniera finalmente en una conducta delictiva, sería necesaria la persistencia del investigado en la misma, y además, que su ocultación conllevara el propósito de eludir el pago de los tributos. Una vez constada una y sospechada otra, por la Inspección, quedarían tres cuestiones que discernir; por un lado, si la ocultación persistiera, la Inspección se vería imposibilitada de realizar el cálculo de las posibles cuotas que se proponen eludir, con lo que existiría una cierta imposibilidad de concretar uno de los elementos del tipo penal. Por otro, nos encontraríamos ante un

²⁸⁹ El sistema sancionador de la primitiva LGT, en conclusión, ofrece dos características típicas del sistema tributario que, con arraigo en las normas del siglo pasado, representan por un lado la materialización de la sanción tributaria como una reacción directa de la potestad tributaria de la Administración -y de igual rango a la cuota liquidada sobre la que opera- como respuesta inmediata a la comisión de una infracción y, de otro lado, la consolidación en un único acto administrativo de la calificación, imposición y exigencia de la sanción tributaria de forma inherente a la liquidación de la deuda. Junto a estas características, sí es posible afirmar por el momento, que existe una cierta disciplina en cuanto a las actuaciones gestoras en su conjunto, las cuales debidamente separadas, se orientan por un lado a la comprobación e investigación de los hechos por parte de la Inspección, y de otro, a la calificación e imposición de la sanción por parte de las Oficinas Liquidadoras, lo que por ahora -y que como veremos más adelante, tenderá a la mixtificación- significa una separación, de clara penetración penal, entre la instrucción-investigación de los hechos y, el enjuiciamiento-calificación que sobre el resultado de la anterior, se realice.

²⁹⁰ Puesto que estaríamos en un supuesto de hechos desconocidos por la Administración, que deben ser investigados para la integración definitiva de las bases imponibles.

supuesto de sospecha de la comisión de un delito, lo que ofrecía dudas sobre la posible competencia en la investigación por parte de la Inspección, no de la cuota que se propone eludir, sino de los hechos que conforman el posible delito. Y por último, y en su caso una vez calculada la cuota que se proponía eludir con la ocultación, quedaría pendiente la remisión de lo actuado a la Oficina Gestora, para que procediera a liquidar lo actuado por la Inspección.

Estando en una situación en la que no existía ninguna obligación -de carácter administrativo- de paralizar las actuaciones administrativas, ante indicios de un posible delito tributario -situación que se produce a partir de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de la Ley General Tributaria- la concreción de las cuotas eludidas podía conllevar un acto de liquidación, el cual, podría ser reclamado por vía económico-administrativa primero, y contenciosa, después²⁹¹; acto administrativo al que nos referimos condicionalmente, puesto que pensamos que sería el trámite habitual, al no existir una tradición constatable de denuncias por este tipo de delito, a la vez que nada impedía, la culminación del procedimiento tributario con liquidación e imposición de sanción, al que seguirían las actuaciones de la Jurisdicción penal, sin que el posible resultado condenatorio fuera óbice respecto al sancionado en sede administrativa.

Con esto ponemos de manifiesto que, pese al normal transcurso de los hechos de acuerdo a la anterior exposición, la posible denuncia que se produjera, no exigía de forma inexcusable una liquidación previa en sede administrativa, la cual hubiera puesto en marcha la prejudicialidad del artículo 4 de la LECrim, quedando paralizada la acción penal quedaría en tanto finaliza la vía administrativa, y la contenciosa. En el mismo sentido, y de no existir esta liquidación -únicamente la sospecha del delito-, hubiera reaccionado la Jurisdicción penal, conforme al artículo 3 de la LECrim. Situación que como más adelante analizaremos, es la que se regularizó con la Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, que es lo que nos lleva a considerar, como más adelante veremos, que la regulación del procedimiento por delito fiscal en ésta, fue la conclusión o cierre, de un sistema con más de cien años de existencia, más que el punto de partida de una nueva regulación del delito fiscal en nuestro país.

VIII.- Génesis de la actual criminalización de las infracciones tributarias.

Sin alteración del tipo penal establecido en el CP de 1963, y en vigor la LGT del mismo año, entendemos que, el principal motivo de la nula actividad represora del orden

²⁹¹ Situación que analizaremos con mayor profundidad en apartados posteriores, cuando estudiemos la figura de la prejudicialidad administrativa de 1977.

penal en materia tributaria, tenía su origen en la voluntad del legislador de no criminalizar las infracciones tributarias -salvo lo establecido en Ley especial- por conducto distinto al caso general recogido en el artículo 319 del CP, más que en la posible desidia de los órganos tributarios en denunciar ciertos comportamientos de los contribuyentes²⁹²; cuando además, el propio sistema tributario -más orientado a la obtención de la conformidad de la regularización practicada, o a la obtención de ingresos de manera mecánica a través de los sistemas globales de contribución- no se podía entender, en ese momento, como un sistema proclive a la protección del sistema contributivo desde la perspectiva penal. De esta forma, y tal y como situamos en apartados anteriores, el proceso de criminalización lejos de avanzar, se invirtió, como fue en el caso de ciertos delitos contemplados en la Ley penal especial de 1830, que pasaron a ser infracciones administrativas en la Ley de 1852, los ilícitos de contrabando y defraudación que pasaron de regularse por Ley especial en el año 1929, a regularse por Ley administrativa en 1953, la autonomía del Decreto de 21 de marzo de 1958 de Impuestos Reales que, instruíra en sede administrativa el procedimiento para la calificación de la infracción, limitando al orden penal únicamente la imposición de la condena, o el caso de los delitos monetarios; todo esto debido, entre otras razones y, como señala PARADA VAZQUEZ²⁹³ a la rigidez e ineficacia del sistema jurídico penal, que motivó el desarrollo del poder penal de la Administración²⁹⁴.

²⁹² De otra parte, la criminalización de determinadas infracciones tributarias, equivaldría a una profunda modificación no solo de la norma penal, sino del sistema penal, ya que se incidiría en otro tipo de problemas, como por ejemplo la ausencia de competencias de los órganos tributarios para realizar investigaciones de posibles hechos criminales, materia reservada al orden penal conforme a lo establecido en el Art. 14.2 (Competencia de los Juzgados de Instrucción), Art. 282 y ss (Policía Judicial), y Art. 299 y ss (Del sumario y la Autoridades competentes para instruirlo) de la LECrim, situación que no obstante, y pese a las diversas modificaciones normativas que iremos analizando, nunca ha sido debidamente corregida. Para SERRANO GÓMEZ, A.(1977), el artículo 319 del CP no se aplicó “simplemente porque los encargados de dar el primer paso para la persecución de estos delitos no lo hicieron (el competente funcionario administrativo que no daba cuenta a la autoridad judicial)”. Op.Cit.Pág.157

²⁹³ PARADA VAZQUEZ, J.R. (1972) *El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*. Pág.83. También LOPEZ MARTINEZ,J.(2003) “Resulta una realidad perfectamente constatable, que en nuestro país, frente a lo sucedido en otras naciones de la órbita occidental, cuando se produce el tránsito de un Estado liberal no intervencionista, a un Estado social de Derecho, el incumplimiento de los nuevos vínculos jurídicos que resultan debidos, no dan lugar a una hipertrofia del Derecho Penal, sino a un desarrollo desmesurado del Derecho Administrativo Sancionador.” *El “Ius Puniendi” del Estado en el Ordenamiento sancionador tributario*.Pág.19. Vid. en este sentido, como indica el Autor, ZORNOZA PÉREZ, J.J.(1992) *El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*, SÁNCHEZ AYUSO, I.(1996) *Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias*. LOZANO CUTANDA, B.(1996) *La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*. MORILLO MÉNDEZ, A.(1.996) *Las sanciones tributarias. Del anterior, Infracciones, Sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*.(2.000); ALONSO MADRIGAL, F°.J. (1999) *Legalidad de la infracción tributaria (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)*, ANIBARRO PÉREZ, S.(1999) *La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria.*, RAMÍREZ GÓMEZ, S.(2.000), Op.Cit.

²⁹⁴ Muestra de esto, es la conclusión que ya avanzábamos al final del apartado anterior, en la que la falta de una regulación concreta de la conexión que debería de producirse entre el procedimiento y el proceso, es el principal motivo por la que no se producen traslados de presuntos delitos tributarios al orden penal. Primero por la ausencia de éste, segundo por la práctica imposibilidad de que se produjeran los elementos del tipo en

La ausencia de criminalizar de forma concreta determinadas infracciones tributarias, y por ende, de establecer un trámite para el traslado del tanto de culpa, tenía su reflejo por tanto, en el inmovilismo del tipo penal, y en la omisión de cualquier referencia en la norma general tributaria, al objeto de evitar la conexión entre ambos órdenes. No era voluntad del legislador, establecer un supuesto o supuestos claros, y de cierta concreción, por los cuales la Administración tributaria se viera obligada a denunciar los hechos posiblemente delictivos observados en el curso de una actuación tributaria, dejando al arbitrio de la Administración actuante el juicio de antijuridicidad y de tipificación penal - posterior o no al de liquidación tributaria- como función propia y necesaria y, de carácter previo a la presentación de la denuncia, lo que condujo a residenciar durante largos años en sede administrativa la necesidad o no, de proteger penalmente la finalidad de la gestión de los tributos.

VIII.I.- Referencia al concepto de infracción tributaria y delito tributario.

Para adentrarnos en la materia, y tratar de entender cual será el momento de la conexión entre procedimiento y proceso, es necesario previamente establecer, como fueron interactuando los conceptos de infracción y delito, así como los de sanción y pena.

La LGT(1963) en su artículo artículo setenta y siete definía las infracciones tributarias como aquellas acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal, presumiendo la voluntariedad, salvo prueba en contrario²⁹⁵. Por su parte el C.P.(1973) en su artículo 1.- establecía los delitos o faltas como acciones u omisiones voluntarias penadas por la Ley, reputándose voluntarias, a no ser que constara lo contrario. Al mismo tenor y, como reacción a la infracción o al delito, se impondrán sanciones -en forma de multa- en el orden tributario, y penas -y multas- en el orden penal, con lo que inicialmente se trata de evitar cualquier término que pueda confundir la denominación procurada para uno u otro orden, pese a la permeabilización conceptual que del ilícito penal hizo suya la norma tributaria para definir el incumplimiento de las

sede tributaria, tercero por la posible paralización del orden penal hasta la finalización del administrativo y, cuarto, por la mayor rapidez en la recaudación de un sistema tributario basado en la auto tutela a través de un sistema sancionador objetivo, rápido, que no estima necesario reconocer los principios y garantías del proceso penal.

²⁹⁵ Indicaba AGUALLO AVILES,A.(1991) que “Esta fue al menos la interpretación sostenida por la jurisprudencia del Tribunal Supremo y el Tribunal Económico Administrativo Central, que requería en las infracciones de omisión y defraudación un dolo específico, como requisito sine qua non de responsabilidad y, por tanto, de sanción, dando lugar a la práctica impunidad de las más graves conductas reprobatorias.” Op.Cit.Pág.1.184-1.185. Para CASANA MERINO,F.(1991) el artículo 77 de la LGT(1.963) sí hacía expresa mención del elemento subjetivo, al significar que “la acción u omisión constitutiva de infracción tributaria habría de ser voluntaria, elemento que era integrado refiriéndose al componente subjetivo del injusto, queriendo significar que solo existía tal voluntariedad en los supuestos de comisión por dolo o culpa, como reiteradamente había señalado la jurisprudencia.” *La configuración del ilícito tributario*. Pág1.103.

obligaciones tributarias²⁹⁶. Esta distinción nos conduce a lo que la doctrina vino a calificar como Derecho tributario penal y, Derecho penal tributario²⁹⁷, quedando el primero representado en la potestad sancionadora de la Administración pública para la protección de sus propios fines e intereses, y el segundo, en la reacción del orden penal para la protección de los fines e intereses de la Administración pública²⁹⁸.

Con este punto de partida y en palabras del Profesor SAINZ DE BUJANDA se ha de señalar que *“la entraña de la infracción tributaria y el amplio repertorio de problemas que suscita, solo puede llegar a conocerse con el auxilio indiscutible de la dogmática jurídico-penal. Cualquier investigación que en este campo pretenda realizarse con el empleo exclusivo o predominante de conceptos administrativos está irremisiblemente condenada a la esterilidad científica, sin descontar que con ellos puede llegarse a concepciones gratas a cierto tipo de gobernantes y de funcionarios, mas atentos a la libertad de maniobra de la Administración pública que al imperio de la ley en las relaciones tributarias.”*²⁹⁹ Como ya señaló en otro lugar³⁰⁰, la identidad sustancial u ontológica de la infracción tributaria y de la llamada infracción penal o criminal da lugar al encuadramiento doctrinal del llamado

²⁹⁶ Para SERRANO GOMEZ, A.(1977), “Es frecuente entre los especialistas en derecho financiero ocuparse de los elementos del delito en la Ley General Tributaria, comparándolos con los del derecho penal. Suelen llegar a la conclusión de que esos elementos (acción, tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad) también se dan en la infracción tributaria...Aún admitiendo que en la infracción administrativa se den los mismos elementos que en el delito, sin embargo, la realidad es distinta, entre otras razones, porque el derecho penal está mucho más elaborada y la técnica que se utiliza en el capítulo VI de la Ley General Tributaria, queda muy lejos de aproximarse a la perfección de la técnica penal.”. Op.Cit.Pag.51.

²⁹⁷ Como señala RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974) El término pena se sobre entiende en su acepción de penal criminal en consecuencia de los hechos calificados en sentido criminal, existiendo infracciones en el orden jurídico que no son delitos, que por no serlo, se sancionan con penas no criminales. “Al lado de la pena criminal existen, pues, en el ordenamiento jurídico otras penas. De éstas es la pena del Derecho administrativo la que representa mayores afinidades con la criminal. Ambas clases de sanciones pueden ser, y de hecho son, utilizadas para la represión de las infracciones tributarias. Esto permite hablar de un Derecho penal tributario y de un Derecho tributario penal.”. Op.Cit.Pág.12. La diferencia en torno al concepto de pena, sea criminal sea administrativa, tiene especial relevancia, y ha procurado no solo la doctrina en tratar de diferenciarlas, sino el propio legislador a través del CP Art.26, ... no se reputarán penas..., y Art.603...”En las ordenanzas municipales y demás reglamentos generales o particulares de la administración que se publicaren en lo sucesivo y en los bandos de policía y buen gobierno que dictaren las Autoridades, no se establecerán penas mayores que las señaladas en este libro...”

²⁹⁸ PARADA VAZQUEZ, J.R. (1972) “Ahora bien, la Administración pública posee por si misma una potestad sancionadora que, naturalmente, utiliza para proteger sus propios intereses. En la medida en que esa potestad sancionadora de la Administración, se pone al servicio de la relación jurídico-tributaria, es posible hablar de un Derecho tributario penal. Así, mientras el artículo 319 del Código penal es derecho penal tributario, los artículos 77 a 89 de la Ley General Tributaria son Derecho tributario penal. En un caso estamos ante una norma jurídico-criminal protectora de intereses del Erario Público. En el otro, ante normas jurídico-tributarias reguladoras de la potestad sancionadora de la Administración.”. Op.Cit.Pág.41 y ss.

²⁹⁹ SAINZ DE BUJANDA, F. (1968) I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones. Pág. 85. A pie de página señala “No hay que decir que el manejo de nociones jurídico-administrativas es no solo útil, sino indispensable para elaborar una doctrina cabal de la infracción y de las sanciones tributarias. Lo que se repudia es que sea ese tipo de nociones el que sirva de sustentación a la expresada doctrina, que, por razones que en seguida se explicarán, debe básicamente nutrirse de principios extraídos del Derecho penal común.”

³⁰⁰ SAINZ DE BUJANDA, F. (1962) *Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria.* Pág. 207 y ss.

Derecho tributario sancionador en el ámbito del Derecho penal, que en un orden práctico o aplicativo, explican que la actividad sancionadora de los ilícitos tributarios se encomiende generalmente por las legislaciones a la Administración tributaria, y no a la autoridad penal³⁰¹.

El estado de la cuestión parte de un concepto meridianamente simple, como es la necesidad de asegurar la idea de justicia que nos proporciona el ordenamiento jurídico, a través de una reacción sancionadora frente a las transgresiones del mismo, que venimos a definir con carácter genérico, infracciones. De forma paralela, la infracción debe entenderse producida contra algo o contra alguien, y la sanción que conlleva debe responder a una finalidad concreta, sea represora o de castigo. En relación al ámbito que estudiamos, será infracción tributaria cualquier vulneración de las obligaciones tributarias - formales o materiales- previstas en la Ley; será sujeto perjudicado por la infracción, el ente, comunidad o colectividad que se encuentre organizada bajo el mismo orden jurídico que se infringe, sea entendido por ahora como titular de la potestad tributaria o como sujetos a los que ésta representa; la sanción con carácter general tendrá por finalidad intimidar al posible infractor para que una conducta contraria al orden jurídico, no llegue a producirse, y de castigarla en el caso de que se materialice.

Por tanto, el primer concepto que debemos valorar será, la obligación establecida *ex lege* por la cual, un sujeto debe asumir una posición deudora frente al ente público acreedor, bien por motivo de un deber de colaboración o bien por motivo de un deber de ingreso. El incumplimiento de cualquiera de estos deberes, sea por simple pasividad o por medios complejos de intención fraudulenta, conlleva a una merma de recursos monetarios y de información para conseguirlos, que se traducen en la teórica disminución de recursos del ente público para conseguir el fin social o económico que pretende, o con el que se encuentra obligado. A partir de aquí, el ente público posee una serie de medios coercitivos para obtener la debida prestación del sujeto, que con carácter previo pretenderá siempre la voluntariedad de su cumplimiento, para en caso contrario aplicarlos. Estos medios, sin embargo, tendrán una naturaleza distinta, dependiendo de la finalidad con la que sean aplicados.

Así, el ente público tendrá derecho a percibir un interés de demora por el retraso en el cobro de su crédito, en principio de naturaleza indemnizatoria, como también y de esta

³⁰¹ Para señalar en referencia a lo anterior, en su exposición de las Jornadas Luso-hispano-americanas que, “[T]odas las ideas expuestas en aquella comunicación y en su ulterior desarrollo siguen pareciéndome válidas. Es más: encuentro que mis convicciones sobre estos extremos se vigorizan a medida que observo el desarrollo de la literatura jurídico-penal y, sobre todo, cuando contemplo el uso y el abuso que los órganos de gestión fiscal hacen de la competencia sancionadora que se les reconoce al amparo de la concepción administrativista de la infracción tributaria y de su represión.”

naturaleza será el recargo³⁰², cuando uno u otro se exijan por motivo del aplazamiento o prórroga del crédito debido. Entendemos que tendrán naturaleza sancionadora, unos y otros, cuando sean aplicados y exigidos fuera de actuaciones puestas en conocimiento de la Administración por el contribuyente –prórroga, aplazamiento y fraccionamiento–, como son por ejemplo los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo. Y esta afirmación se realiza pese a lo establecido en el artículo 86 de la LGT, en el que de forma expresa se dispone que, “[N]o tendrán consideración de sanciones y serán compatibles con ellas, los intereses y demás recargos aplicables por demora, aplazamiento y apremio”, al entender que los intereses de demora y los recargos, no tendrán naturaleza sancionadora, siempre y cuando sea aplicados ante circunstancias distintas a las que signifiquen una reacción del ordenamiento por transgresión de las normas, que es precisamente el motivo que da origen a la infracción tributaria, y a la aplicación de la sanción correspondiente³⁰³.

Por su parte las sanciones podrán ir dirigidas a prevenir el incumplimiento de los deberes y obligaciones tributarias y, a castigar al contribuyente que ha trasgredido el ordenamiento, lo que les dota de una naturaleza intimidatoria, sin que entendamos que su naturaleza sea recaudatoria, puesto que esa función la ostentan los intereses y recargos, señalados anteriormente. Por este motivo, por no tener un ánimo recaudatorio, y sí represor, es donde encontramos la identidad ontológica de la sanción tributaria y de la condena penal. Circunstancia distinta, y por intención del legislador, es por la que se excluye de la sanción tributaria el carácter penal -pese a que las sanciones tributarias están expresadas en multas siendo éste un concepto netamente penal-, en respuesta a la exclusiva habilitación administrativa para la persecución de los ilícitos tributarios, como medio de la autotutela de sus intereses. Y aquí precisamente, entendemos, subyace cierta discrepancia sobre el concepto en torno al cual, la infracción tributaria, es considerada como una infracción de orden social y económica, por atentar contra los fines socio-económicos-políticos del Estado. Desde el momento en que se reconoce el derecho a la auto tutela administrativa, otorgándole un sistema punitivo propio, escasamente conectado o con mínima intención de conectarse al proceso penal, se está reconociendo la

³⁰² Sobre la naturaleza de los intereses, recargos y sanciones *Vid.* LOPEZ MARTINEZ,J.(1994) *Régimen jurídico de los intereses moratorios en materia tributaria.* ESEVERRI MARTINEZ,E.(1998) *Sanciones e intereses de demora.*

³⁰³ Como señala SAINZ DE BUJANDA, F.(1968) “Claramente se comprende el erróneo criterio que ha presidido la exclusión. El legislador español ha confundido el concepto de sanción con el de pena. Lo que realmente se proponía declarar es que el interés de demora no es una sanción penal, o lo que es lo mismo, no es una pena pecuniaria. Pero ha cometido el error de negarle, incluso, el carácter de sanción, lo que carece de todo sentido en el caso de que dicho interés deba satisfacerse –según está previsto- como consecuencia de la infracción del sujeto pasivo.” *Op.Cit.* Pág.103.

independencia del sector administrativo tributario, del resto de ordenamientos que configuran el orden jurídico general, impidiendo desplegar el *ius puniendi* del Estado a través de la última *ratio legis*, que en general tiende a reprimir y proteger las conductas que atentan contra la sociedad en su conjunto, lo que podría llevarnos a entender que, el incumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, no representan un atentado contra el orden económico y social de carácter general, sino un atentado contra los intereses de la propia Administración tributaria, operando de forma subsidiaria el orden penal en protección de ésta última³⁰⁴, y no directamente sobre los intereses socio económicos afectados, aunque finalmente se esté protegiendo una misma circunstancia, en dos fases distintas. Y esto, que en condiciones generales, no debería constituir un problema de construcción jurídica, finalmente y por el pretendido apartamiento conceptual ontológico, entendemos que es el origen y motivo que produce la impermeabilización sintomática del sistema sancionador tributario, que al intentar excluir una identidad penal cercana, renuncia a trasladar los principios inspiradores del orden penal -en cuanto al ilícito en sí mismo- al orden tributario, y lo que es más grave, intenta diferenciar las normas y principios del procedimiento, de las normas y principios del proceso penal

Como ya señalamos anteriormente, no responde la persecución del ilícito tributario al rigor del concepto que representa, sino a la voluntad o no del legislador de activar un mecanismo u otro de represión, o mejor dicho, activarlo en un momento determinado, o de forma posterior. Es inexplicable, describe DEL ROSAL, *“cuando se dice que el injusto penal tributario es distinto del injusto penal a secas. La cosa no tiene vuelta de hoja; entre otras numerosas razones, porque la delimitación de la realidad jurídico penal queda matemáticamente determinada por el tipo, especie de instrumento formal con el que se acuña y troquela el elenco delictivo. Por fuera del cual solo existen comportamientos exangües de coloración penal. Luego si el tipo reduce las categorías penales a las estrictamente contenidas en aquellos, dicho está que solo es injusto penal aquel que trasgrede o pone en peligro una norma concreta del ordenamiento jurídico penal. El*

³⁰⁴ En palabras de DEL ROSAL, J. (1962) “Cuando se discurre sobre el *nomen iuris* de Derecho penal fiscal o tributario quiere decirse, sin más, que nuestra disciplina acude en apoyo del cumplimiento de lo fiscal o tributario, en una palabra, que el aparato coactivo penal se enfila hacia la finalidad perseguida por todo el derecho tributario, el cual está pre ordenado a un solo fin: asegurar la percepción de los tributos devengados por la Ley. Y el número y la naturaleza de los ilícitos fiscales y la entidad de las sanciones, prevalentemente pecuniarias, están en función de su finalidad. Debe, pues reconocerse que en todo el derecho tributario, y por esto igualmente en el Derecho tributario penal, es inmanente la razón fiscal.” *Ideas para la aplicación de los principios de Derecho Penal a la infracción tributaria*. Pág.7. En el mismo sentido lo expresa LANDROVE DIAZ, G. (1971): “El legislador penal, y mediante el proceso de tipificación, incluye en los catálogos de delitos una serie de tipos; recoge conductas injustas y las tipifica ; no crea el injusto ex novo y no lo crea porque el Derecho penal no es absolutamente autónomo. Se otorga, en definitiva, relevancia jurídico-penal a un sector específico del injusto general, que se considera más intolerable.” *Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español*. Pág. 79.

*injusto tributario penal se conforma por contradicción con una norma tributaria; en consecuencia, el ilícito fiscal o tributario no solo quebranta un determinado precepto de aquella clase, sino que apareja la puesta en juego de una sanción igualmente fiscal o tributaria. Rige por tanto el mismo principio de legalidad de los principios y de las penas: solo ocurre un injusto fiscal si se lesiona, o pone en peligro una disposición de esta naturaleza, en la que previamente se ha determinado también la sanción correspondiente.*³⁰⁵

Por el momento, y en esta fase de nuestro trabajo, señalaremos que de forma general no existe una diferencia ontológica entre la infracción tributaria y el delito³⁰⁶, puesto que ambos conceptos, son expresiones que definen la transgresión del ordenamiento en una u otra esfera jurídica, constituyendo la sanción y la pena, la reacción de uno u otro orden en respuesta a la transgresión que le afecta³⁰⁷. Igualmente, entendemos que las transgresiones, sean tributarias o penales, van a incidir finalmente en la conculcación de los intereses generales de la sociedad en su conjunto, pero matizando que, aquellas que incidan en la órbita tributaria serán un atentado contra los intereses de la Administración, siempre y cuando la represión y castigo quede bajo su competencia, siendo un atentado contra el interés general, cuando para su represión y castigo sea necesaria la participación del orden penal. Como ya dijimos, la norma tributaria sancionadora actúa en defensa de sus propios fines y competencias, y el orden penal actúa en prevención y defensa del orden tributario, para la protección de los intereses generales; las transgresiones que no sean consideradas delictivas, serán castigadas con sanciones administrativas, las consideradas delictivas serán condenadas con penas criminales³⁰⁸.

³⁰⁵ DEL ROSAL, J.(1962). Op.Cit.Pág.6

³⁰⁶ “En ambos casos, tanto si pertenecen al marco del Derecho criminal como si pertenecen al Derecho tributario, estamos ante normas que establecen «penas» en sentido material, es decir, privaciones o restricciones de bienes impuestas como castigo por el hecho cometido. Penas que, a veces, no se diferencian ni por su denominación ni por su contenido. Sucede así con la penal criminal de multa y con ciertas multas administrativas. En efecto, hay multas administrativas que no tienen simple carácter coercitivo para doblegar la voluntad del administrado y hacerle cumplir los mandatos de la Administración, sino que poseen auténtica naturaleza retributiva, apareciendo como verdaderos castigos impuestos en virtud de la infracción cometida, y que, por consiguiente, desde el punto de vista en nada se distinguen de las penas criminales de multa.”. RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974). Op.Cit.Pág.15. En la página 20 señala “Entiendo que, pese a todos los esfuerzos realizados para hallarla, no existe una diferencia sustancial entre el ilícito administrativo y el ilícito criminal.”

³⁰⁷ Como señaló, SAINZ DE BUJANDA, F.(1968) “cabe que, la norma tributaria configure una sanción que no vaya dirigida a obtener el cumplimiento de la prestación tributaria de contenido pecuniario, ni a resarcir al ente público acreedor del daño experimentado, por una prestación morosa, sino a castigar al infractor por la transgresión del ordenamiento que la infracción -cualquiera que sea la modalidad entraña.” Op.Cit.Pág.103.

³⁰⁸ Para CEREZO MIR, J.(1975) “El delito penal y el delito administrativo o de policía tienen un contenido material semejante y la misma estructura lógica (...) La imposición de la sanción administrativa será también con frecuencia expresión de un juicio desvalorativo ético-social. Entre las penas y las sanciones administrativas existen únicamente diferencias cuantitativas.” *Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*. Pág.165

VIII.II.- La criminalización de las infracciones tributarias.

Situados en los conceptos de infracción y delito la criminalización de las infracciones tributarias, requiere con carácter previo, situar el nivel de necesidad que se pretende proteger. Se exige en consecuencia, como señala LANDROVE DÍAZ³⁰⁹, la existencia de una especial repulsa para establecer una reacción jurídico-punitiva con la que accedan las conductas específicas a la Ley penal, deduciendo que *“la mayor gravedad que comportan las sanciones penales sería el medio idóneo para alcanzar el logro de la política fiscal del Estado y apartar al ciudadano de los fraudes que proliferan en España al respecto.”* Y en esta conciencia social, como establece RUIZ VADILLO³¹⁰ *“[e]l Estado necesita de forma imprescindible medios materiales para cumplir sus fines; la obtención se realiza a través de los correspondientes ingresos, y especialmente de los impuestos y de las tasas; obtención que necesariamente ha de tener como vehículo idóneo una política fiscal justa, es decir, que el sistema de distribución de cargas públicas ha de servir a una idea de justicia, distribuyendo mejor la riqueza nacional y promocionando cultural y económicamente al que lo necesita. Consecuentemente, cada contribuyente presunto que defrauda al Fisco defrauda a sus conciudadanos, proyectando sobre ellos la carga económica que sobre él pesa. Esta idea tan elemental entraña un cambio de mentalidad por parte de todos: en lo que al Estado atañe, debe éste dar una gran claridad, justicia y sinceridad a sus esquemas presupuestarios; por su parte, en la sociedad debe germinar la idea de que defraudar al Estado es defraudar a los demás...”*. Unido a las dos anteriores, cabe plantear, si el denominado fracaso del tipo penal en vigor, debe conllevar a una modificación de éste, o bien a una nueva regulación de los ilícitos tributarios. En palabras de RODRIGUEZ DEVESA, *“[l]a posible criminalización de las infracciones tributarias ha de plantearse como primer problema el de si son suficientes los remedios penales que ya existen para hacer frente al fraude fiscal o es necesario crear nuevas figuras de delito.”*³¹¹

De las anteriores opiniones, deducimos los tres condicionantes que atienden en este momento a la criminalización de las infracciones tributarias: primera, la repulsa social que debe producir una conducta defraudadora; segunda, la necesidad del Estado de obtener ingresos, y los perjuicios que a éste se le causa con el fraude; y tercera, la necesidad de modificar el ordenamiento para conseguir la primera y prevenir la segunda. Ante esto, y principiando que se habla de criminalización en sentido global, sin bien después se singularizará en la criminalización solo de las más graves, la criminalización del fraude

³⁰⁹ LANDROVE DÍAZ, G.(1971) Op.Cit.Pág.80

³¹⁰ RUIZ VADILLO, E.(1969) *Algunos aspectos de la actividad económica como objeto del derecho penal*, Pág. 240 y ss.

³¹¹ RODRIGUEZ DEVESA, J.M.(1940) *Temas de Derecho Penal Tributario*. Pág.62.

tributario tiene únicamente dos respuestas, en el momento actual: primera, la de equiparar la protección de los recursos económicos del Estado al mismo nivel de protección, que el orden penal despliega sobre que otras situaciones de mayor relevancia y repulsa social, y en segundo lugar, servir como medida represiva de mayor dureza que la sanción tributaria.

Esta conceptualización, conlleva igualmente observar unas consecuencias derivadas; en primer lugar, la criminalización pretende una mayor conciencia social, lo que pudiera entenderse como un fracaso que el orden tributario ha tenido en esta concienciación, y en segundo lugar, al recurrir a la sanción penal, se asume que la infracción tributaria no goza del carácter represivo e intimidatorio suficiente para evitar el fraude tributario. Cualquiera de las anteriores, separadas o en suma, únicamente significan que el actual sistema tributario, no es capaz de corregir el sistema de fraude fiscal del momento, y para combatirlo, lejos de buscar una solución en el lugar donde debe combatirse, se mira hacia el orden represor penal³¹².

En relación a la necesidad o no de recurrir a la criminalización, es ilustrativa la Memoria de la Fiscalía del Tribunal Supremo de 1976³¹³, en la que se citan las siguientes razones, por las que no se reconoce naturaleza penal a las sanciones tributarias³¹⁴: en un determinado nivel de cultura y de educación social se considera que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuridicidad necesario; se estima más conveniente sancionar a través de la función administrativa que de la jurisdiccional; existe una subestimación político-social del carácter antijurídico de la infracción; impera un criterio pragmático de distribución de poderes y competencias; no se desea que la falta de pago de la multa lleve consigo el arresto sustitutorio; se desea evitar la existencia de antecedentes penales; se desea infundir una mayor flexibilidad que la que existe en el procedimiento judicial. En este sentido, años atrás, el Profesor SAINZ DE BUJANDA³¹⁵ señalaba que, la ausencia de un reconocimiento del carácter penal a las sanciones tributarias, no indemnizatorias, obedecía a dos *razones capitales*; porque dentro de un determinado nivel de cultura y de educación social, “*se estima que la infracción tributaria no alcanza el grado de antijuridicidad que se reputa necesario para que una determinada conducta, transgresora de las normas, se*

³¹² Como señala RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1974), “la necesidad que se siente de recurrir a la pena criminal proviene en buena medida de la falta de eficacia expiatoria y preventiva de la multa administrativa en materia de infracciones tributarias”, citando en este sentido, a lo que ya pronunciaba el Fiscal del Tribunal Supremo en la Memoria de 1.972, al señalar que “Vistas las cosas, no desde un punto de vista ético sino utilitario, resulta más rentable burlar los impuestos que pagarlos honradamente, porque para el caso de descubrirse el fraude las posibles multas siempre serán inferiores al quantum efectivamente defraudado.”. Op.Cit.Pág.73

³¹³ Elevada al Gobierno Nacional en la solemne apertura de los tribunales el día 15 de septiembre de 1972 por el Fiscal del Tribunal Supremo, Sr. D. Fernando Herrero Tejedor.

³¹⁴ Notas extraídas de la obra de SERRANO GOMEZ, A.(1977). Op.Cit.Pág.143.

³¹⁵ SAINZ DE BUJANDA, F.(1968) Op.Cit.Pág.105.

tipifique como ilícito penal o ilícito criminal”; y en segundo lugar, porque se considera que *“la lucha contra las infracciones tributarias debe legalmente ordenarse como función administrativa de contenido represivo, y no como función jurisdiccional confiada por la Ley a la autoridad judicial”*; y ambas ideas las explica con los siguientes ejemplos: *“no se desea -y así lo subrayan algunos autores- que la falta de pago por insolvencia del infractor de una multa tributaria pueda traer consigo la aplicación de una sanción subsidiaria de privación de libertad; también se huye de que el autor de infracciones tributarias tenga, por el hecho de haberlas cometido, antecedentes penales; se quiere, en fin, sobre todo, que la represión del fraude fiscal discorra por cauces administrativos, en razón a la flexibilidad que les distingue del rigor y formalismo generalmente adosados al proceso judicial penal.”* También nos sirven de argumentos los citados por RODRIGUEZ MOURULLO³¹⁶, para el que, en el orden jurídico, el artículo 319 del CP dejó de aplicarse porque la Administración pública poseía medios y recursos mucho más eficaces para conseguir la recaudación de los tributos, sin que sienta la necesidad de recurrir al plano de la jurisdicción penal -como ya sucedió en 1952 con la Ley de Defraudación y contrabando- al considerarlo menos eficaz que el sistema administrativo; en el orden social, el fraude, su extensión y la falta de una verdadera conciencia fiscal, hace que la mayoría de los particulares consideren que la denuncia rompe la solidaridad que debe existir entre ciudadanos que se sienten sobrecargados de impuestos, para resistir la cada vez más intensa, y no siempre considerada justa, presión fiscal; y en el orden jurisdiccional, los Tribunales de lo penal, no se afanan en intervenir de oficio, dada la enorme difusión del fraude fiscal, sin que pueda esperarse que la Justicia penal proceda a la criminalización masiva de amplios sectores de la población, en tanto no se hayan agotado los remedios, que conviertan lo normal, en excepcional.

La tendencia a partir de este momento, y sobre todo debido al escaso tratamiento penal de las trasgresiones del orden tributario, sobre las que además la Administración tributaria no logra acentuar su represión³¹⁷, será una apertura hacia la criminalización de

³¹⁶ RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974). Op.Cit.Pág.47.

³¹⁷ Como explica GARRIGUES WALKER, A.(1967) en relación al fraude fiscal “circulo vicioso que crea el propio fraude fiscal, y que ostenta dos diferentes vertientes: de un lado, el Estado aumenta la presión fiscal teórica para compensar la defraudación; de otro, el contribuyente se resiste a pagar en su integridad unos impuestos incrementados artificialmente en función de un determinado grado defraudatorio. Consecuentemente, el Estado, a la vista del aumento del fraude fiscal, eleva más y mas los tipos impositivos y ello, naturalmente, engendra a su vez actividades defraudatorias . Por ello, la situación de fraude es un estado «natural e insalvable, a la vista de los esquemas vigentes en la actualidad.” *La represión del fraude fiscal* Pag.17 Para autores como SAINZ DE BUJANDA, F y QUINTANO RIPOLLES, A., la extensión del fraude fiscal en España puede llegar al 90% para el primero y, muy alto para el segundo, Pág.674 y 683, en la X Semana de Estudios de Derecho Financiero. Abrumador, es el adjetivo utilizado por GARCIA AÑOEROS, J. en el prologo de Infracciones y Sanciones de PEREZ ROYO, F. Op.Cit. Para la fiscalía del Tribunal Supremo (memoria de 1972) sitúa el fraude entre el 60 y el 70%.

ciertas infracciones tributarias³¹⁸, como también una tendencia contra el creciente desarrollo sancionador administrativo³¹⁹.

Con diversas posturas doctrinales a favor o en contra de la criminalización de las infracciones tributarias, si converge la mayoría en la necesidad de intervención del orden penal, para aquellas consideradas más graves, como a su vez coinciden en la necesidad de un replanteamiento previo del orden sancionador tributario, en el que necesariamente penetren los principios sobre los que largamente se ha construido el Derecho penal. En este sentido QUINTANO RIPOLLES³²⁰, en sector opuesto a la criminalización, señalaba que “[C]on esto tocamos otro punto de nivel eminentemente práctico, pero que tampoco puede ser minimizado para propugnar el mantenimiento del statu quo administrativo. El referente a los trastornos que el sistema de integración de lo penal acarrearía, y que la Hacienda no creo que estuviera dispuesta a afrontar, pues serían inherentes a la penalización de sus infracciones. Pienso, naturalmente en las complejidades y dilaciones que el enjuiciamiento criminal entraña, desde los orígenes por exigencias de la teoría jurídica del delito, (...) hasta las más laboriosas valoraciones de la prueba y trámites procesales, de carácter necesariamente dilatorio, tan en pugna con los postulados de pragmatismo y celeridad que informan las actividades represivas fiscales.”

³¹⁸ Señala el Profesor DEL ROSAL, J.(1962) la necesidad de reprimir: “graves transgresiones del ordenamiento jurídico; comportamientos de absoluto y radical desprecio a los deberes dimanantes del orden jurídico; necesidad de doblegar posiciones de abierto contrate o rebeldía; la necesidad de disponer de un conjunto de disposiciones penales como instrumento sancionatorio y a la vez de garantía.” Op.Cit.Pág.10 y ss. También LANDROVE DÍAZ, G.(1971) “Argumentaciones todas que indefectiblemente conducen a la inteligencia de que la criminalización de las evasiones a que nos referimos es el único vehículo idóneo para reforzar y ayudar al mejor cumplimiento de la finalidad asignada al Derecho fiscal. Disposiciones de naturaleza penal-tributaria integradas sustancialmente por un deber jurídicamente exigible que afecta a las condiciones fundamentales de la vida comunitaria en su plano económico.” Op.Cit.Pág.84. En la misma línea, GONZALEZ NAVARRO, F.(1962) “...es finalidad del tributo procurar una situación de justicia social, mediante una adecuada distribución económica en la comunidad, la infracción tributaria se constituye claramente en un obstáculo para la consecución de una comunidad organizada con criterios de justicia, en cuanto impide esa distribución adecuada de los medios económicos. La infracción tributaria atenta, pues contra bienes fundamentales de la vida comunitaria, en cuya defensa cabe arbitrar una protección de índole penal.” Naturaleza y calificación de la infracción tributaria Pág. 544., para en la página 550 señalar “El mecanismo sancionador se arbitra para la inhibición del fraude fiscal, para inspirar un saludable temor que vede los propósitos defraudatorios del contribuyente. La dimensión penal de estas sanciones pueden ser elemento decisivo para el logro de las expresadas finalidades.” Muy anteriormente, RODRIGUEZ SASTRE, A. (1940) “Las legislaciones de los Estados modernos se orientan en el sentido de que las infracciones tributarias deban sancionarse, al menos las más principales, como verdaderas normas de derecho penal, normas que, aún particulares y de carácter especial, descansan en la sistemática del derecho común.” *Derecho penal Financiero: el delito tributario*.Pág.139.

³¹⁹ Como señala CEREZO MIR, J.(1975) “Es urgente un planteamiento por parte del legislador de los límites del Derecho penal y el Derecho administrativo. Entre lo ilícito penal y lo ilícito administrativo, entre la pena y la sanción administrativa, existen únicamente diferencias cuantitativas y el límite ha de ser trazado positivamente por el legislador.” Op.Cit.Pág.169.

³²⁰ QUINTANO RIPOLLES, A.(1965) Tratado de la parte especial del Derecho penal, III. Pág.831.

Por tanto, la cuestión ahora por determinar nos lleva a situar, cual es el motivo para criminalizar las infracciones tributarias -o alguna de ellas-, cual es el camino para esta criminalización y, cuales serán los pro y contras que derivarán de esta decisión.

Empezando desde la última, señala RODRIGUEZ MOURULLO³²¹ el carácter fragmentario del Derecho penal, que al contar con los recursos más drásticos, se dirige a la protección de los más fundamentales valores del orden social, desde el punto de vista de la convivencia comunitaria. No protege, señala, todos los bienes jurídicos ni siquiera cualquier clase de atentado, sino únicamente aquellos considerados más intolerables. Por este motivo, estima, que la elevación indiferenciada de las infracciones tributarias a delito, podría originar una indeseable hipertrofia del Derecho penal, que aparte de generar posibles injusticias y propiciar un desprestigio de éste, acabaría por entorpecer la funciones preventivas de la pena, lo que conllevaría -en atención a quienes ven en la criminalización de las infracciones tributarias el santo remedio para acabar con el fraude fiscal-, que el legislador, huyendo de la ineficacia del sistema penal, *“llegó a resaltar la transcendencia social de algunas actuaciones fraudulentas para fundamentar el paso de ciertas infracciones del rango de delito al de meras ilicitudes administrativas.”* La criminalización de la infracción tributaria, estima RODRIGUEZ MOURULLO, debe responder a dos planteamientos: la criminalización puede ser fruto de la convicción de haber logrado un sistema fiscal merecedor de todos los respetos y, por ello ser la infracción tributaria algo intolerable, merecedora de protección penal; o bien la criminalización, responde a la globalización del fraude, que requiere desencadenar el terror penal para que se satisfagan los tributos³²².

El camino de la criminalización, decimos, de forma correlativa a la tipificación que se pretenda, exige trasladar al derecho sancionador tributario los principios y garantías del orden penal. Pero no se trata de una mera traslación de principios, sino su traslación con la debida protección, a efectos de su observación por los órganos administrativos. La tipificación de la infracción tributaria como delito, conlleva de forma irrenunciable que la transgresión deja de ser competencia tributaria, para ser competencia del orden penal, quedando desde ese momento, extinguido cualquier nexo que uniera la transgresión entre el contribuyente y la Administración, para ser una conexión entre el contribuyente y la jurisdicción penal; lo que significa que estos principios, no es que sean de aplicación en sede tributaria -que lo son, o deberían serlo, en otras circunstancias fuera del concepto de

³²¹ RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974). Op.Cit.Pág.29.

³²² RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1971). Segundo planteamiento que considera inadmisibile “porque pretende usar la pena criminal, con fines meramente utilitaristas, para encubrir en definitiva un fracaso del propio sistema fiscal.” *Las exigencias previas del Estado para la admisión en España del delito fiscal.* Pág. 97

criminalización o con carácter previo a éste-, sino que son de simple y obligada observación -y respeto- por parte de la Administración, dado que la aplicación de los mismos le corresponderá al orden penal. Y a esto precisamente se renuncia cuando se recurre a la criminalización de determinadas conductas tributarias, puesto que entendido de otra forma, significaría que la intención al criminalizar es poner al orden penal al servicio de lo tributario, como máxima expresión sancionadora de éste y, último sistema, no de represión, sino de recaudación.

De acuerdo con la mayoría de la doctrina, los principios que debe asumir el orden tributario, por ahora, serán los de legalidad, culpabilidad, y jurisdiccionalidad.

El de legalidad requiere certeza, claridad y precisión a la hora de configurar los tipos de delitos; el de culpabilidad, requiere una revisión de la presunción tributaria, que conlleva a la responsabilidad objetiva³²³, puesto que en el sistema procesal, no es admisible la imposición de una pena sin la probada culpabilidad del autor; el de jurisdiccionalidad, requiere que el conocimiento y fallo del delito fiscal, quede atribuido a los órganos y tribunales de la jurisdicción penal.

La necesidad, o no, de criminalizar las infracciones tributarias -o algunas de ellas-, entendemos también de otra parte, responde en origen a la actitud de las partes que intervienen en la relación tributaria previa, como son, el sujeto y la Administración.

Respecto al primero, entendemos que gran parte de la sociedad de la época, no concibe la relación tributaria, y la obligación de contribuir, como una necesidad de redistribución de los recursos o, un medio para la consecución de fines sociales, sino como una obligación de ingreso, en detrimento de su propia economía y recursos, a favor de un ente Administrativo que con carácter coactivo, y porqué no, de constante amenaza, incide y penetra en su esfera personal y patrimonial, con una finalidad particular e interés bonificado, justificada eso si *in extremis* por el interés social. A esto se suma, la consideración por el ciudadano de que el sistema tributario, injusto y no igualitario, dirige su actuación hacia las clases sociales más débiles y, a las que de una forma u otra tiene

³²³ DEL ROSAL, J. (1962), en relación a los principios penales que deben informar a la infracción tributaria “el más importante, a causa de la distancia que ha vivido el Derecho tributario y por culpa de la cual ha existido un divorcio entre la técnica tributaria y la penal, se refiere al «principio de culpabilidad» informante de la especulación penal. En tanto que el Derecho tributario se montó sobre una evaluación por el resultado, esto es, una responsabilidad objetiva, en una palabra, que no es necesario que el evento sea imputado personal y concretamente al comportamiento de una persona.” Op.Cit.Pág.636. En esta misma posición DE LA PEÑA VELASCO (1.985) señala años más tarde que, “Es obvio que si hoy en día es prácticamente unánime la opinión según la cual debe existir el elemento subjetivo o intencional en las infracciones tributarias para que estas se produzcan, mayor unanimidad debe plantearse en cuanto a la exigencia del elemento intencional en el delito fiscal, pues a todas las razones que se pudieran argüir, habría que añadir una esencial, la de encontrarse recogida esta figura en el artículo 319 del Código Penal, y debiendo por tanto aplicarse, cuando menos en este caso, los principios generales que rigen el ordenamiento penal, entre los cuales se encuentra la fórmula *nulla poena sine culpa*.” *Algunas consideraciones sobre el delito fiscal*. Pág.141

controladas la Administración, sin que persiga a aquellos de mayor poder adquisitivo, bien por desidia, bien por disponer estos de medios que les permitan una tributación inferior³²⁴.

En relación a la Administración implicada, consideramos que el sistema tributario debería trasladar, no únicamente la obligación de contribuir de una u otra forma, sino de la necesidad de dicha contribución, así como, de las ideas de proporcionalidad, perseguibilidad y redistribución, de modo que el contribuyente perciba e interiorice un ideal justicia tributaria. Junto a esta necesidad, de fines educativos, la Administración debe desplegar todos los medios para combatir el fraude fiscal en el ámbito administrativo, permitiendo la entrada del orden penal, en aquellas situaciones, en las que por una mayor relevancia, sea necesaria su represión y castigo bajo esta disciplina, sin que esto signifique la renuncia a la permeabilización de los principios penales en el sistema sancionador tributario, y sin que por ello se entienda una criminalización más orientada a aumentar la recaudación, que a castigar al defraudador.

VIII.III.- Propuestas para la criminalización de las infracciones tributarias.

En esta situación, la doctrina y el devenir de la jurisprudencia, comienzan a señalar una serie de consideraciones a tener en cuenta para trasladar al orden penal la protección de determinadas infracciones tributarias, si bien entendemos, que esta migración por el momento, carece de una estructura que permita conciliar los principios y garantías del orden penal con los métodos tributarios, pretendiendo una criminalización más típica del orden tributario, por motivo de la responsabilidad objetiva derivada de las sanciones

³²⁴ En este sentido, es anecdótico, que no por ello menos interesante, el resultado de una encuesta realizada a 750 personas, de entre profesionales liberales, profesores universitarios, personal administrativo de empresas, funcionarios del Estado, estudiantes, y mujeres trabajadoras, que arrojó, entre otras, las siguientes conclusiones para su autor: El fraude fiscal es un fenómeno universal; la persecución del fraude fiscal se encamina a las clases humildes; el 61,5% de los que hacen declaración de la renta, no entienden la documentación que les envía Hacienda; el 68,67% de los contribuyentes, no rellena los impresos de su declaración o necesita ayuda; el 74,44% son partidarios de denunciar a quienes no paguen sus impuestos, aunque de estos, solo dos terceras partes se atrevería a hacerlo personalmente; el 89,96% estima que el Estado no invierte bien el dinero que recauda de los impuestos; el 98,57% considera que los ricos pagan menos de lo que les corresponde; el 98,44% considera que la clase media española es la que paga regularmente sus impuestos; el 48,46% no tendría ningún remordimiento de conciencia por no pagar sus impuestos; el 43,31% estaría dispuesto a defraudar al fisco en el supuesto de que hubiera pocas posibilidades de no ser descubierto (solo un 3,85% no los pagaría en caso de poder ser descubierto); el 97% estaría dispuesto a pagar lo que le corresponde, si todos hicieran lo mismo; el 92,85% estima que en España todo el que puede defrauda, no pagando o pagando menos de lo que le corresponde. En consideración a la sanción que se debe imponer a quien no paga sus impuestos: el 13,67% opta por la privación de libertad, el 33% por el embargo de los bienes, el 22,46% porque se descuente de su sueldo, el 29,14% apunta a una amonestación para que se pague en el futuro, pero ingresando lo que se debe, y solo un 1,53% considera que no hay que tomar ninguna medida. En conclusión se cita que, existe una gran desconfianza sobre la justicia del impuesto, falta conciencia tributaria, no hay reacción social frente a los defraudadores, lo que va en detrimento de los que si pagan puesto que sobre ellos descarga Hacienda sus necesidades, se desconfía del destino que el Estado da a las cantidades recaudadas, y existe gran deficiencia en materia de inspección y falta de celo en los encargados de hacerlo. Notas extraídas de SERRANO GOMEZ, A.(1977). Op.Cit.Pag.116 a 139.

tributarias, que una respuesta de verdadera esencia penal. El proceso de criminalización atiende por el momento a considerar aquellas situaciones tributarias que requieren la intervención de la jurisdicción penal, pero olvida el procedimiento que en el orden tributario debe establecerse desde el momento en que se presume el ilícito tributario de posible trascendencia penal, hasta que dicho supuesto es plenamente asumido como propio en el orden penal. Entendemos la necesaria traslación al orden tributario sancionador, de los principios y especialidades del orden penal, al presumir como innatos dentro de estos principios y especialidades -entre otros-, la legalidad, culpabilidad, tratamiento de la prueba y derecho a no confesarse culpable, y jurisdiccionalidad, sin atender por ahora, a que estos principios no actúan de igual forma en el orden tributario que en el penal, lo que vendrá a traducirse en que, la criminalización de determinadas conductas tributarias, pasen al orden penal, como una extensión del procedimiento sancionador tributario. De otro lado, se desprende la posibilidad de invertir, como ya sucedió en épocas anteriores -mediante Ley especial- el sistema de tratamiento de las infracciones tributarias, como acciones u omisiones de carácter netamente penal, con trascendencia tributaria únicamente en su vertiente participativa previa al proceso penal -con competencia y dependencia jurisdiccional desde su origen-, con una residual función sancionadora administrativa para aquellas conductas que el orden penal considere de menor entidad.

Entre las propuestas de criminalización de la infracción tributaria, examinamos ahora, las corrientes doctrinales que reflejan, y cuya proyección tiene mayor calado en las futuras reformas legislativas.

Predice SERRANO GÓMEZ³²⁵, que deberán sancionarse con pena privativa de libertad el no ingreso de lo percibido de terceras personas, o lo que por este motivo se hayan deducido, las falsedades documentales con fines defraudatorios y los delitos monetarios; serán para este autor, situaciones a las que les sea aplicable una multa, con arresto sustitutorio, los delitos de contrabando, la falta de declaración voluntaria, la obstrucción a la inspección con fines defraudatorios, las falsedades culposas, y cualquier otra maquinación con el fin de eludir el pago de los impuestos, siendo en cualquiera de los anteriores, la multa, proporcional a la cantidad defraudada, que debe ser lo suficientemente flexible para que los Tribunales puedan adecuarla a cada caso concreto, señalando el autor como ejemplo, del duplo al séxtuplo de la cantidad defraudada o que se haya pretendido defraudar, y con un límite mínimo de 10.000 pesetas. También propone la publicidad de

³²⁵ SERRANO GOMEZ, A.(1977). Op.Cit.Pág.167 a 177. Señalamos predice, puesto que algunas de ellas las veremos plasmadas en sucesivas reformas normativas, penales y tributarias.

las sanciones cuando sean de gran trascendencia, haciendo constar el delito, las personas responsables y las penas impuestas. En cuanto a la tipificación como delito del fraude tributario *“ha de gozar de todas las garantías del derecho penal sobre el principio de legalidad, certeza, seguridad jurídica (...) requiriendo ser probado, no siendo suficiente la mera sospecha”*. Por último, considera que los delitos fiscales deben quedar regulados bajo Ley especial, puesto que sus peculiaridades no son de aplicación a la criminalidad general, siendo subsidiario de ésta el código penal. Los tipos así descritos en la Ley, no penarán las conductas culposas -solo las dolosas- que serán castigadas con sanción administrativa, en los casos de retraso en el pago del impuesto propio, del recibido o del descontado, o en retraso en la presentación de la declaración.

En conjunto, la propuesta anterior, supone una criminalización prácticamente global de las infracciones tributarias, pretendiendo un sistema inverso al legislado, de modo que, todo fraude tributario tendrá carácter delictivo, diferenciando las conductas que al no ser consideradas dolosas, serán faltas -de naturaleza penal- que quedarán delegadas a la Administración para la aplicación de la correspondiente sanción. Será por tanto el orden penal, a la inversa de lo que sucede por el momento, el que traslade al orden administrativo las causas que considere pertinentes, por considerar que su reproche debe responder a la multa administrativa y no a la sanción penal. Este sistema, que ya estuvo legislado en época anterior, permite una participación administrativa sancionadora, de forma residual y secundaria respecto del orden penal, el cual será el competente para el conocimiento de las causas de infracción tributaria. Obviamente, y pese a la precisión que hace SERRANO GÓMEZ(1.977), en el sentido de que *“habrá que arbitrar un procedimiento menos complicado que el actual por delitos, para evitar el retraso de la Administración de Justicia”*³²⁶, el sistema, hubiera supuesto un colapso para esta Administración, debido al gran número de causas de fraude que hubiera debido sustanciar, tanto por la labor previa de calificación de las infracciones, a efectos de dirigirlas al procedimiento sancionador tributario como falta, o al proceso penal como delito, como por la sustanciación de las que le correspondiera en su orden. Además, entendemos, que este sistema hubiera requerido también un sistema de desarrollo normativo particular y peculiar, para sustanciar los posibles recursos administrativos o penales contra las imposición de multas y condenas, así como en relación a la recaudación de las responsabilidades pecuniarias impuestas por uno u otro orden.

³²⁶ Op.Cit.Pág.175.

Unido a lo anterior, es de resaltar que este sistema habría ofrecido idénticos problemas a los que en el futuro se van a producir, en el procedimiento para el traslado del tanto de culpa. Es aquí donde se observa que, el problema de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, se sigue entendiendo sobre la mecánica de las antiguas Leyes especiales de fraude (1830 y 1852), y lo dispuesto en otras Leyes especiales (Contrabando, Delitos monetarios...) de modo que el traslado del expediente se produciría una vez concluido éste en sede administrativa, para que sea el orden penal, quien establezca la sanción aplicable -penal o administrativa-, residenciando la valoración y cuantificación del ilícito y su posible relevancia penal en órganos administrativos que carecen de competencia para la investigación de causas delictivas, cuando además, y como ya señalamos en otro lugar de este trabajo, no existe la obligación de paralizar las actuaciones de regularización tributaria, las sancionadoras, o las de recaudación, por el hecho de contemplar un delito de fraude tributario.

Por su parte RODRIGUEZ MOURULLO ³²⁷, entiende que el proceso de criminalización, requiere *“llevar a cabo una selección entre las infracciones tributarias, a fin de criminalizar únicamente aquellas, que por su mayor gravedad, aparezcan como intolerables”*, que sin describir comportamientos concretos, sitúa a través de criterios generales como: la trascendencia social del impuesto y la cuantía del perjuicio, sobre la que indica que *“por debajo de determinada cuantía, ciertas infracciones tributarias deberían quedar en el ámbito de la simple ilicitud administrativa”*; la cualidad de los medios empleados, con participación de falsedad y engaño, que provoquen error en los órganos de la Administración y que siendo *“disvaliosos en si mismos considerados justifican la imposición de sanciones criminales con independencia de los resultados perjudiciales causados o intentados”*; el elemento subjetivo del comportamiento del contribuyente, de modo que solo deben criminalizarse las actuaciones dolosas -incluido el dolo eventual-, quedando la infracción negligente en el marco de la ilicitud administrativa; la reincidencia en infracciones de carácter administrativo; las condiciones personales, entendidas como cualidades propias y privilegiadas del sujeto infractor; la falta de declaración tributaria, siempre que el desvalor del resultado sea tendente a sustraer el pago del impuesto, y en dicha actuación exista dolo. En conjunto -señala-, como características típicas del delito, el *“fraude equivale a mendacidad, astucia o artificio a través del cual se causa un daño patrimonial injusto, correlativo al provecho indebido que adquiere el agente, requiriendo la voluntad de engañar y lesionar un interés ajeno... no hay aquí un*

³²⁷ RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1974). Op.Cit.Pág.59 y ss.

simple incumplimiento de ciertos deberes fiscales, sino una verdadera mise en scene tendente a engañar a los órganos de la administración pública encargados de la recaudación de los tributos.”, lo que justifica su transformación en infracción criminal, sirviendo en su caso, la cuantía del perjuicio causado o intentado, para determinar la existencia de un delito o de simple falta criminal. La infracción tributaria, debe considerarse como un delito de daño económico al fisco, y no de peligro, que reconozca la posibilidad de maniobras fraudulentas en beneficio propio o de terceros -esto en relación a las sociedades mercantiles³²⁸-, en el que se prescindiera de la exigencia de que el sujeto actúe con el propósito de evadir el impuesto, puesto que el propósito implica la exigencia de dolo directo, con exclusión de las consecuencias necesarias y el dolo eventual.

Por último, señala, en vista de la colocación sistemática del delito en el CP, y carecer el mismo de un título de delitos contra la economía pública -o similar- estima que la creación de delitos fiscales deberían llevarse a cabo en la LGT, que contuviera las infracciones administrativas de carácter administrativo, con aquellas que se sancionen con penal criminal, de modo que al estar contenidas en un solo cuerpo legal, sea de más fácil comprensión la interrelación que median entre ambas categorías. A diferencia de SERRANO GOMEZ, RODRIGUEZ MOURULO atiende más a la regulación de los ilícitos tributarios de trascendencia penal, dentro de la propia norma administrativa, desde la que debe partir la comunicación hacia la jurisdicción penal, en la cual serán sustanciados y condenados.

De una u otra forma, el factor común que por ahora reside en los motivos que pretenden justificar la criminalización de las infracciones tributarias, responde a la necesidad de recurrir al orden penal para proteger la cuestión tributaria. Y dentro de esta necesidad de criminalización, de un lado encontramos una postura que propone la conversión delictiva de toda infracción tributaria, dejando que el legislador y bajo el prisma penal, identifique aquellas conductas que serán objeto de una sanción penal, y aquellas que deban ser sancionadas por los órganos administrativos, y otra postura que propone la identificación de la infracción en la Ley tributaria, que tendrá trascendencia

³²⁸ En referencia al artículo 499 bis del CP, introducido por la Ley de 15 de noviembre de 1971: “Cuando los hechos previstos en los números anteriores fuesen realizados por personas jurídicas, se impondrá la pena señalada a los administradores o encargados del servicio que los hubieran cometido o que, conociéndolos o pudiendo hacerlo, no hubieran adoptado medidas para remediarlos”, señala que “habrá que pensar, pues, en introducir en materia de delitos fiscales una fórmula similar a la del párrafo final del artículo 499 bis, a poder ser técnicamente más perfeccionada.”Op.Cit.Pág.71.

penal, cuando la conducta o su resultado, superen ciertos niveles de repulsa, o daño económico, y por este motivo, su protección y competencia, corresponda al orden penal.

IX.- La conexión con el proceso penal.

Como cuestión previa a lo que en adelante desarrollaremos, debemos comenzar indicando que no existe en la norma tributaria general, por el momento y, salvo lo señalado en apartados anteriores para otras normas tributarias especiales, una actuación reglada que establezca un procedimiento para el traslado del tanto de culpa a la jurisdicción penal, ante actuaciones del contribuyente que puedan representar una mayor ofensa -en términos criminales- en relación al supuesto tributario infringido. Pero esto no quiere decir que, la cuestión no estuviera regulada en las normas penales, y por este motivo, no pudiera ser considerada una situación exigible³²⁹.

Sin embargo la propia estructura de la norma tributaria general, y por la ausencia de un mandato que estableciera la paralización de las actuaciones tributarias -sean Gestoras, sean Inspectoras-, conduciría de forma inequívoca a un procedimiento de gestión que culminaría en la liquidación de la deuda tributaria, y en su caso en la imposición de la correlativa sanción, siendo en su caso sustituible, o no, la sanción tributaria, por reconducción al orden penal. Pero esta actuación, conllevaría igualmente a un problema de doble pronunciamiento jurisdiccional, puesto que la liquidación practicada -incluyendo la sanción- podría ser impugnada para su revisión administrativa y, ante la jurisdicción contenciosa, de forma paralela a la sustanciación de la infracción -ya delito- en el orden penal³³⁰. Los mandatos de la LGT vigente en el momento, son claros para la función gestora de los tributos, y entre estos no se encuentran los de paralizar sus actuaciones de comprobación, investigación, liquidación y sancionadoras, por el hecho de observar una conducta de mayor o más relevancia infractora, siendo el único parámetro admisible aquellas actuaciones de los contribuyentes, que toda vez requeridos por el competente funcionario, estuvieran orientadas consciente y voluntariamente a la ocultación de sus

³²⁹ El artículo 359 del C.P. de 1973 señalaba: “El funcionario público que, faltando a la obligación de su cargo, dejare maliciosamente de promover la persecución y castigo de los delincuentes, incurrirá en la pena de inhabilitación especial.” En el mismo sentido, la LECrim señalaba, y señala, (Art.262), “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio si se tratare de un delito flagrante...”, y (Art.264) “El que por cualquier medio diferente de los mencionados tuviere conocimiento de la perpetración de algún delito de los que deben perseguirse de oficio, deberá denunciarlo al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente o al Juez de instrucción o municipal, o funcionario de policía, sin que se entienda obligado por esto a probar los hechos denunciados ni a formalizar querrela...”.

³³⁰ Momento en que entraría en juego la denominada prejudicialidad de los artículos 3 y 4 de la LECrim, a los que posteriormente les dedicaremos una atención pormenorizada.

bienes o industria, con el propósito de eludir el pago de impuestos. Es más, la única vía para que se produjera una conexión entre el procedimiento y el proceso, obligaba a iniciar, desarrollar y finalizar la actuación inspectora de comprobación e investigación y, posteriormente la gestora de liquidación -incluida en su caso la sancionadora-, con carácter previo a formular la denuncia de los hechos ante el orden penal. Por tanto, la única pauta que diferencia por ahora el ilícito tributario del ilícito penal, lejos de reducirse a una determinada cuantía defraudada, será el comportamiento y actitud concreta de cada contribuyente ante un requerimiento de la Administración en orden a comprobar la correcta declaración de los elementos tributarios necesarios y correctos, para la posterior liquidación de la cuota tributaria, para que una vez finalizado el procedimiento gestor, y sin voluntad previa del contribuyente de aceptar la invitación inspectora a regularizar su situación tributaria, la cuota liquidada por la Oficina Gestora tuviera su origen en los hechos ocultos mediante dicho comportamiento, que hubieran sido puestos de manifiesto en el acta de inspección.

Los requisitos del tipo penal³³¹, hacían igualmente improbable, por no decir imposible, que la jurisdicción penal pudiera actuar por iniciativa propia -pese a ser un delito perseguible de oficio- puesto que solo era aplicable a quienes hubieran sido previamente requeridos por el competente funcionario, por lo que hablamos de un delito únicamente perseguible a instancias de la Administración, lo que significaba una clara desigualdad e inseguridad para los contribuyentes, puesto que la posible perseguibilidad del delito, quedaba sujeta a la discrecionalidad de la Administración. En este sentido era evidente que el tipo penal partía de forma indiscutible de un hecho imponible nacido de la obligación tributaria, lo que significaba según RODRIGUEZ MOURULLO *“la necesidad de acompasar la actuación de la Administración y del poder judicial, sin merma de la plena autonomía enjuiciadora que corresponde a estos últimos”*³³², dado que sería, como continúa señalando, *“un contrasentido que los Tribunales de Justicia declarasen la existencia de un delito tributario y dictase la correspondiente sentencia condenatoria y, por su parte, los órganos de la hacienda pública estimen al mismo tiempo plenamente satisfechas las obligaciones tributarias del contribuyente condenado.”*

Como contrapartida a la particular reserva de actuación de la Administración, se puede establecer sin ninguna duda, al ser un delito perseguible de oficio, que los

³³¹ VIADA, S.(1890) ya los describió como “1º Ocultación del todo o parte de bienes, oficio o industria; 2º que la ocultación se haga para eludir el pago de los impuestos que por razón de dichos bienes, oficio o industria se debieran satisfacer; 3º que la ocultación tenga lugar después de haber sido requerido por competente funcionario administrativo el titular de aquellos bienes, oficio o industria.” Código penal reformado de 1.870, II 4ª edic.Pág.448.

³³² RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1974). Op.Cit.Pág.76 y ss.

Tribunales podrían haber iniciado las actuaciones pertinentes en averiguación de un posible delito fiscal, sin una actuación previa de la Administración, lo que nos conduciría a tratar aquí otro tipo de cuestiones, que si bien analizaremos posteriormente, nos alejarían ahora del ámbito desde el que partimos, limitándonos a señalar la aportación realizada por BAYARDO BENGGOA al proponer³³³, ante una actuación iniciada directamente por los Tribunales, un *antejuicio fiscal*, en virtud del cual se estableciese previamente en vía administrativa -con posibilidad de control jurisdiccional- la existencia del hecho imponible, y la determinación de la cuantía en los supuestos que proceda, sin que en ningún caso la resolución definitiva que recayese en este antejuicio vinculara a los órganos de la Justicia Criminal a efectos de declarar la existencia de un delito fiscal, en línea con la conclusión 5ª de las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de estudios tributarios, en las que se recomendaba como condición de procedibilidad, la exigencia de la determinación por la administración de la existencia de una deuda tributaria y su cuantía, la cual no vincularía a efectos de punición al Juez penal³³⁴.

Sin conocer ningún tipo de actuación de las señaladas en último lugar, y con la escasa aplicación del delito fiscal por el momento, entendemos que con carácter general, el conocimiento de las causas tributarias con transcendencia penal, tendrían su origen en procedimientos tributarios de comprobación e investigación, y de liquidación, siendo trasladados a la jurisdicción penal, atendiendo al protocolo establecido al efecto en las distintas normas de organización de la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública³³⁵, entendiéndose que, el expediente que fuese trasladado a la jurisdicción penal, contendría los resultados de la comprobación e investigación realizados por los órganos inspectores, así como la cuantificación de la deuda operada por las Oficinas Liquidadoras, lo que en consecuencia supondría que el orden penal, pese a entender que no quedaba vinculado a los resultados de dichas actuaciones, sustanciaría la cuestión de acuerdo a los datos, pruebas, antecedentes y manifestaciones, obtenidas en un procedimiento de gestión de los tributos, lo que pondría al contribuyente denunciado, en situación similar a la que en la actualidad observamos, y que con mayor detenimiento analizaremos posteriormente.

³³³ BAYARDO BENGGOA, F.(1966), Los delitos conexos a la infracción tributaria. Ponencia presentada a las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario. Argumentando que de modo similar acontece en la quiebras punibles, en las que, si bien se requiere la previa intervención de un Tribunal civil, se mantiene sin embargo, la plena autonomía decisoria de la jurisdicción penal.

³³⁴ RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1974). Op.Cit.

³³⁵ Decreto 1778/1965 de 3 de julio (BOE N°159), por el que se reorganiza la Administración territorial del la Hacienda pública, y posteriormente por Decreto 407/1971 de 11 de marzo (BOE N°61).

X.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 319 del CP (1870-1973).

Con carácter general entendemos que, la construcción jurídica de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, por motivo del delito fiscal, partió del error de considerar que la infracción tributaria se transformaba en delito, cuando, la infracción tributaria en la que coincidían los elementos del tipo penal, era delito desde el momento de su comisión. No queremos con esto decir que cualquier infracción tributaria pudiera ser considerada de naturaleza delictiva, sino únicamente aquellas infracciones del Ordenamiento tributario que el Ordenamiento penal decidió tipificar como tales, con independencia de la regulación que en el primero se otorgara a la infracción. Este error primigenio condicionó la intervención de la Jurisdicción penal ante posibles delitos fiscales, al permitir que residiera en poder de la Administración tributaria, la activación del sistema jurídico en general para la persecución de estas causas, primero, estableciendo un requisito procesal como fue el requerimiento del competente funcionario administrativo, y segundo, a través de una mal entendida necesidad de valoración en sede tributaria de la naturaleza delictiva o no de los hechos observados tras este requerimiento, cuando una vez practicado éste y observados los otros, la competencia para valor la posible naturaleza de la ocultación con la finalidad de eludir el pago de los tributos, era ya una competencia exclusiva de la Jurisdicción penal.

Desde los orígenes normativos, que hemos establecido como punto de partida para la presente investigación, la ocultación por parte del contribuyente de sus bienes y rentas, impidiendo que los órganos administrativos pudieran calcular los impuestos que le eran exigibles, con la finalidad de eludir el pago de los tributos, sería factor común para el tratamiento y evolución normativa del fraude fiscal hasta bien entrado el siglo XX.

La persecución y castigo de esta ocultación, pasó por situaciones de Ley penal especial, por las que se delegaron a la Administración competencias de conocimiento e investigación de las causas por fraude tributario, e incluso de ejecución de sentencia judicial, para posteriormente separar en una misma Ley penal las actuaciones administrativas de las judiciales, sin que la defraudación perdiera su carácter de delito, culminando esta regulación en una separación definitiva de las normas que tratarían la prevención y procedimiento para el castigo de las infracciones tributarias, de aquellas otras que con naturaleza tributaria estarían reguladas bajo Ley especial, quedando el proceso penal y el delito de ocultación de bienes o industria, confinado en el texto punitivo sin una utilidad distinta a la previsión de la existencia de este tipo de delitos.

De una u otra forma, como hemos ido observando, en cualquiera de los sistemas establecidos hasta el momento, la actuación judicial siempre había requerido con carácter previo o simultáneo, una actuación de comprobación y valoración administrativa de los hechos, que dependiendo de las normas que regulaban los diferentes ilícitos tributarios, comprendería posteriormente una auténtica actividad jurisdiccional, o tan solo un simple sistema de imposición de condenas. Por su parte, el orden tributario había requerido desde sus orígenes, con mayor o menor intensidad o necesidad, la participación del orden penal a efectos de reprimir y condenar las contravenciones impositivas consideradas de mayor gravedad. Y de esta dependencia y necesidad entre ambos órdenes, entendemos, nació un sistema en el que, el orden penal se aquietó a la actividad administrativa, y el desarrollo ésta se orientó hacia un sistema punitivo propio, al que obvió incorporar los principios de la anterior.

Como señalábamos al principio, será la ocultación el principal elemento de la defraudación tributaria, sin que por el momento existiera un aspecto concreto que diferenciara ésta del delito, fuera de aquellas situaciones subjetivas en las que, dándose la casuística de un requerimiento, el contribuyente ocultase sus bienes, oficio o industria, con la intención de eludir el total o parte de los impuestos que le correspondiera pagar; circunstancias tributarias, y elementos del tipo penal, que debían coincidir en la valoración que el competente funcionario dedujera de la conducta del requerido y, del previsible resultado económico de las actuaciones, que en conjunto debían significar el inicio de los trámites para formular la denuncia correspondiente. En esta casuística, es de resaltar que la sanción penal del artículo 319 del CP, no era muy diferente a la sanción tributaria, puesto que no se preveía pena de privación de libertad, siendo el baremo aplicable sobre el importe eludido, la diferencia entre la punición administrativa y la penal. Esta circunstancia sin duda permitía -como mínimo- la consideración por parte del contribuyente, de alcanzar una situación de consenso, ante una posible actuación penal, que reduciendo la sanción administrativa hasta la mitad, eliminaba los efectos de un proceso; oportunidad que representaba a su vez una ventaja a la Administración, al permitirle tanto, una mayor celeridad en el cobro, como evitar un posible procedimiento económico administrativo y contencioso, que podía desarrollarse de forma paralela a un proceso penal, lo que le podía suponer una ralentización en la finalización de los expedientes administrativos, y en su caso una rectificación de lo que hubiera liquidado en su momento.

En la situación previa al proceso penal, observamos el desarrollo de un primitivo procedimiento por delito fiscal. Este procedimiento comenzaba en el mismo momento en

que el competente funcionario estimaba que, las condiciones del tipo penal se habían manifestado en el procedimiento tributario. Para el caso, entendíamos que esta situación únicamente podía producirse en el procedimiento desarrollado por la Oficina Liquidadora, la cual en base a los datos y antecedentes facilitados por la Inspección en su acta e informe, comprobaría los elementos del tipo penal, de forma anterior o simultánea a la cuantificación de las cuotas derivadas de dicha ocultación dolosa. A partir de ese momento, no existía ningún tipo de limitación para proseguir las actuaciones liquidadoras, recaudadoras, e incluso sancionadoras, de forma anterior o simultánea al traslado de los hechos al orden penal. Esta comunicación, entendemos que al igual que sucede en la actualidad, contendría los elementos que fundamentaban la sospecha, que con carácter general habrían sido obtenidos a partir de un procedimiento tributario -dada la necesidad del requerimiento, como elemento del tipo- en el cual y, sin que la competencia de investigación tributaria alcanzara a lo delictivo, cualquier actuación de los órganos tributarios una vez nacida la sospecha, conllevaría la formación de una prueba válida tanto para el Orden tributario como para el Penal, pese a no regir en el primero los principios rectores de segundo. De esta forma nada impedía que, las actuaciones de liquidación tributaria, incluidas las sancionadoras, se desarrollasen de forma anterior o paralela a la instrucción penal, de modo que finalmente, sobre unos mismos hechos se podía alcanzar el pronunciamiento de dos Órdenes distintos, en los que coincidiera la exigencia de una deuda tributaria, compuesta por la cuota, sus intereses y recargos, y la sanción, a la vez que una condena penal acompañada de la responsabilidad civil derivada del delito.

Durante este periodo, el principal cambio en la normativa tributaria, que de otro lado va a diseñar el futuro tratamiento del delito fiscal, sería el cambio en el sistema de tributación al pasar de una declaración previa del contribuyente, con posterior liquidación por parte de la Administración, a un sistema generalizado de declaración liquidación y autoliquidación, lo que conducía a que el contribuyente debía conocer, entender y aplicar con cierta corrección los dictados de la norma tributaria al objeto de cumplir las obligaciones formales y materiales de los tributos.

Con este sistema, el conocimiento por la Administración de posibles causas de defraudación, e incluso de ocultación, era más probable y rápido que en épocas anteriores, si bien y debido a que el tipo penal no había evolucionado en el mismo sentido, hacía prácticamente imposible la persecución del fraude fiscal desde la perspectiva penal, lo que permitió que la Administración tributaria, más atenta a una recaudación ágil, a través de invitaciones a la regularización y sistemas globales de contribución, y a una dispersa normativa pseudo-penal dirigida hacia el contrabando y otros delitos económicos,

residenciara el tratamiento de los fraudes tributarios de carácter general en el orden administrativo-tributario, aprovechando la ocasión para desarrollar un sistema sancionador más sencillo y útil al no incorporar a esta actividad, la técnica y principios requeridos en el proceso punitivo del Ordenamiento penal.

La insuficiente regulación del tipo delictivo y la necesidad de reformar la Ley penal para la persecución del fraude tributario, llevó a las posiciones doctrinales analizadas a preconizar bien, la criminalización de las infracciones tributarias, bien únicamente la criminalización de las más graves. Pero lo hicieron, entendemos, atendiendo únicamente a la necesidad de su persecución desde la óptica represora y punitiva del orden penal, con el objeto de paliar la deficiente recaudación de los recursos tributarios, por motivo de la escasa labor represora del sistema sancionador tributario.

Bajo este prisma, lo que se pretendía, entendemos, fue utilizar el orden penal como una extensión sancionadora del orden tributario, que ayudara a obtener una mayor recaudación de ingresos, a través de la amenaza que implicaba, con lo que no se llegó a valorar de forma adecuada sus posibles efectos, partiendo de que la criminalización de una determinada conducta, obligaría a renunciar al orden tributario a ciertas facultades y competencias, que por Ley estaban reservadas de forma exclusiva del orden penal, al igual que no permaneció en la consciencia de quienes propugnaron este proceso de conversión, el modo y forma en que las causas por delito fiscal, serían puestas en conocimiento de la Jurisdicción penal.

Estando justificada la tendencia hacia la criminalización de determinados comportamientos tributarios, que atentaban contra un aspecto importante del desarrollo económico la sociedad en general, del mismo modo que se protegían otras figuras a través del Ordenamiento penal, en la medida en que no era posible su represión desde el Orden administrativo-tributario, entendemos que esta actividad de tipificación de determinados incumplimientos de la norma tributaria, hubiera debido atender en su construcción no solo a la cuestión económica, sino a la peligrosidad que pudieran pretender y proyectar ese tipo de conductas en su conjunto, de modo que no se encaminara la criminalización hacia el factor recaudatorio inmediato, sino al perjuicio global que representaban estas conductas contra el sistema tributario y la sociedad, constituyendo el perjuicio económico causado un elemento más en la graduación de la respuesta punitiva del Orden penal, pero no el mecanismo singular que activara la reacción de éste último.

Y para esta pretensión, hubiera sido clave la instauración de un tipo penal que hubiera excluido la necesaria intervención, por su carácter especializado, de la Administración tributaria con carácter previo a la actuación del orden penal. La

permanencia en el precepto penal, de una actuación administrativa-tributaria que de alguna forma valoraba previamente los elementos del tipo penal, de forma distinta a la actuación de un tercero obligado a formular la denuncia, condicionaba el carácter público en la persecución del delito, puesto que el orden penal se aquietaría a la necesidad de un criterio previo de la Administración tributaria que, le mostrase el camino técnico de la posible perpetración del delito, propiciando una valoración subjetiva del asunto, que si bien no debía de influir en la deliberación judicial, de alguna forma trasmitía el conocimiento del injusto entre órganos de similares competencias protectoras del orden social económico.

XI.- Primer Catálogo de Problemas.

Una vez establecida en esta primera parte de nuestro trabajo, la evolución de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, ante infracciones del Ordenamiento tributario que pudieran ser consideradas delictivas, vamos a tratar de delimitar los principales problemas que hemos observado, como punto de partida de la evolución y tratamiento que éstos tendrán en los siguientes periodos que analizaremos.

Primero.- La tipificación del delito, se construyó ante la necesidad de proteger la recaudación de los tributos a partir del Ordenamiento penal, sirviendo éste como una extensión del sistema sancionador tributario, lo que entendemos, excluyó su finalidad originaria, como era la represión y castigo de los delitos en general, constituyendo un posible plus de castigo junto a las sanciones que podrían ser impuestas por la Administración tributaria.

Segundo.- La dispersión de normas sancionadoras tributarias, permitían una actuación de la Administración de forma diferente en función de la naturaleza y carácter del tributo que se considerara defraudado, dando opción al desarrollo de diversos procedimientos dirigidos a la instrucción en sede administrativa de determinadas causas, que finalmente serían puestas a disposición de la Jurisdicción penal, bien para su enjuiciamiento, bien para la aplicación de una condena privativa de libertad. Esta previa actividad administrativa propició que la actuación de la Jurisdicción penal, ante delitos de fraude tributario dependiera a lo largo de más de cien años, de una actividad de la Administración que le facilitara tanto la cuantificación de la defraudación, como las circunstancias que rodeaban a ésta.

Tercero.- La tipificación del delito en base a una ocultación ante requerimiento de competente funcionario, con la finalidad de eludir el pago de los tributos, supeditaba la persecución del delito a una valoración subjetiva, que permitía considerar en sede tributaria la naturaleza penal de la ocultación. Al estar establecidas tanto en las normas tributarias como en la penal, tanto la ocultación como la elusión, como situaciones sancionables y punibles, no existía un parámetro diferenciador entre una infracción tributaria y un delito fiscal, distinto a la valoración subjetiva del competente funcionario, para conectar el procedimiento y el proceso.

Cuarto.- La tipificación del delito a partir de una actuación previa de la Administración tributaria, establecía ésta como un elemento del tipo, que además conducía teóricamente a trasladar a la Jurisdicción penal todas aquellas ocultaciones de las que se hubiera podido sospechar que pretendían la elusión de los tributos; tipificación que hubiera podido significar que la Jurisdicción penal se viera inundada de posibles causas de las que finalmente no se derivara responsabilidad penal.

Quinto.- Las infracciones del Ordenamiento jurídico general, tienen como respuesta el *Ius Puniendi* del Estado, que en función de la gravedad que puedan representar alcanzarán una respuesta sancionadora de carácter administrativo, o bien de carácter penal, lo que no deja de ser una única respuesta punitiva ante una contravención determinada, aplicada por órganos distintos del Estado, por lo que la posibilidad de sancionar y condenar unos mismos hechos, no era sino una doble manifestación del mismo *Ius Puniendi* del Estado.

SEGUNDA PARTE.-

La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal entre la Ley 50/1977 de medidas urgentes en materia fiscal, y la Orgánica 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal.

I.- Introducción.

El delito de ocultación de bienes e industria, cambiará su denominación a «delito fiscal» y posteriormente a «delito de defraudación tributaria». Los diferentes procesos de reformas legislativas en torno a esta figura, como hemos tenido ocasión de estudiar, comenzaron con Leyes especiales de carácter penal, en las que la defraudación tributaria tenía desde su origen carácter delictivo, retornando el expediente al ámbito administrativo para su ejecución y cobro, únicamente bajo ciertas circunstancias -límites económicos principalmente-, que no obstante, no hacía desaparecer la naturaleza penal de la defraudación. Eso sí, en los trámites previos a las decisiones judiciales, los expedientes administrativos serían sustanciados generalmente a modo de instrucción a través de Juntas Administrativas, que con la participación de diversos sujetos, tenían como objeto concretar el valor de los bienes o derechos defraudados, llegando incluso la autoridad judicial a remitir las actuaciones -de tener conocimiento previo del delito- a la Administración, a fin tramitar estas actuaciones, de forma anterior al proceso.

La tipificación del delito de ocultación de bienes o industria, extendió su vigencia -más de diez años-, una vez en vigor la LGT(1963), existiendo una cierta descoordinación entre la dicción literal del precepto, y el nuevo escenario que comenzaba a situarse en el ámbito tributario. La quietud de la norma penal en relación al delito de ocultación, no resultó de igual pasividad para las normas tributarias, que desarrollaron un sistema de autoprotección conforme a la evolución de los tributos, en respuesta al amplio grado de incumplimiento de las obligaciones contributivas. En este desarrollo, llegaron incluso a retornar al ámbito tributario, algunas cuestiones delegadas tiempo atrás al Orden penal, que quedaría marginado a la imposición de la pena que correspondiera al dictado que le hubiera facilitado el Tribunal administrativo.

En este sistema de autotutela, la Administración -por obra del legislador- ya contaba con un cuerpo específico como era la Inspección de los Tributos, que estando inicialmente destinado a labores de carácter interno de la función tributaria, fue asumiendo otras competencias directamente relacionadas con el contribuyente. En un primer momento, le fueron asignadas las de información, a través de sus actuaciones de comprobación e investigación, para que las Oficinas Gestoras pudieran practicar la

regularización, liquidación y cobro de los tributos. Posteriormente, y principalmente por motivo de los sistemas de tributación, a las competencias de comprobación e investigación, se sumaron las de liquidación de los acuerdos de conformidad alcanzados con los contribuyentes, para en pocos años asumir -con carácter generalizado a todas las figuras impositivas- la competencia para proponer la regularización de la situación tributaria del contribuyente, incluida la sanción, restando a las Oficinas Gestoras cumplir el trámite de liquidación, conforme al resultado de estas actuaciones.

Durante este periodo, existió también una cuestión de vital importancia, representada por la evolución del sistema de tributación, que pasó de una declaración del contribuyente con posterior liquidación por parte de la Administración, a una declaración-liquidación y autoliquidación de éste para la posterior comprobación e investigación por la Inspección de los Tributos. Este cambio significó que, sería el contribuyente el que debía conocer, interpretar y aplicar las normas tributarias que le afectaran, para que posteriormente fuera la Administración quien confirmase si esta labor había sido o no acertada, con la inmediata consecuencia de poder ser sancionado, de no haber acertado en su conocimiento y juicio de la norma tributaria; sanción que respondía a la consecuencia objetiva de la infracción, sin ningún otro tipo de procedimiento distinto al de regularización, en el que el contribuyente debía ofrecer toda su colaboración.

La posible participación de la Jurisdicción penal en los distintos supuestos de ilícitos tributarios, quedó relegada a una actividad previa de ámbito tributario, en la que se manifestaran los elementos del tipo penal, cuales eran, el requerimiento del competente funcionario y la ocultación en presencia de éste con el ánimo de eludir el pago de los tributos, con lo que residía en la Administración la potestad de dar paso al enjuiciamiento penal de la defraudación. Cuestión particular en la regulación del tipo penal fue la ausencia de necesidad de concluir el procedimiento tributario para proceder a su traslado, puesto que los requisitos del tipo no exigían un resultado económico, sino que atendían a la conducta e intencionalidad que propiciaba éste, de modo que la cuantía finalmente eludida por motivo de la ocultación, podría haber sido sustanciada en el proceso penal, no como un elemento del tipo, sino como consecuencia de coincidir en la defraudación de los dos elementos que la configuraban.

La primera modificación del tipo penal, como en adelante estableceremos, trató de dar respuesta -tras ciento siete años de inmovilismo- a dos cuestiones diferentes; la primera, dirigida a servir de reacción punitiva -a través del Orden penal- de aquellas defraudaciones tributarias que resultaran de mayor entidad económica, factor que se establecería a partir de un determinado importe, en las que además era necesaria la

concurriera un elemento intencional dirigido a eludir la obligación material del tributo. La segunda, dirigida a establecer el momento, en que la Administración debía poner en conocimiento de la Jurisdicción penal aquellos expedientes administrativos, en los que coincidieran los requisitos anteriores.

Este sistema de comunicación entre ambos ordenamientos, partió de un esquema básico -cuyos efectos llegan hasta nuestros días-, a través del cual, la norma tributaria no reguló los elementos y circunstancias que harían a las infracciones tributarias adoptar carácter delictivo, y la norma penal, no consideró necesario atender a otras circunstancias distintas, fuera de su órbita propia, para configurar el delito de defraudación. El resultado de estas regulaciones derivó en, una interpretación de ámbito tributario sobre los elementos del tipo penal, que en igual medida se practicaba en el ámbito penal a cerca los aspectos que configuraban el presupuesto de hecho de la obligación tributaria. Como consecuencia de estas interpretaciones, y quizás sin una previsión de sus posibles efectos, este sistema de comunicación permitió que la Administración tributaria, una vez cuantificado el importe de la infracción, realizar una valoración de los elementos subjetivos de la infracción tributaria, desde la perspectiva penal; valoración que en sí misma obedecía a la necesidad de determinar en sede tributaria, si la infracción descubierta, merecía por su especial característica, ser remitida a la Jurisdicción penal para un castigo de mayor entidad. Valoración que por otra parte, y de ser el importe de la infracción inferior al límite penal establecido, no requería para su sanción, una consideración distinta al simple incumplimiento de la norma que determinaba el ingreso de la cuota tributaria.

Sin embargo y pese a la simplicidad que podía significar esta valoración previa, con el tiempo, las actuaciones dirigidas a determinar el posible carácter penal de la infracción tributaria, dieron lugar a un procedimiento dirigido a investigar si los hechos podían o no ser considerados delictivos, actuaciones que como veremos, ya no serán posteriores al procedimiento tributario que concluía con un resultado de posible carácter delictivo, sino que serían en la mayoría de los casos, paralelas a éste, orientando la formación del expediente administrativo desde el momento en que se considerara que la infracción tributaria, podía ser constitutiva de delito.

A partir de este procedimiento, en el que no se estimó necesaria la participación del sujeto investigado, la Jurisdicción penal tendría prácticamente formalizada la fase de instrucción, al haber mediado una fase previa de investigación que ofrecía un expediente con las pruebas suficientes para proceder -desde el punto de vista de la Administración- a la imputación del investigado, que si bien no debía condicionar a los órganos penales, es evidente que trasladaban la valoración de unos hechos, practicada por una Administración

especializada, que de no haber estimado el carácter delictivo, no la hubiera puesto en conocimiento de esta Jurisdicción.

Una vez situadas las actuaciones en el proceso, el siguiente estadio quedará determinado por la necesidad o no, de que las actuaciones tributarias previas hubieran culminado la fase de liquidación, o bien simplemente debían trasladar la sospecha del delito, para que fuera en el plenario donde se concretara tanto el aspecto objetivo, como el subjetivo de la presunta defraudación, con la particularidad de que un pronunciamiento condenatorio, haría perder a la deuda tributaria y a la sanción, su naturaleza original, transformándose en responsabilidad derivada del delito, y condena, con lo que la Administración tributaria perdía, no solo sus facultades y competencias gestoras iniciales, sino también las posteriores de recaudación.

El motivo principal por el que se fue modulando la paralización del procedimiento tributario, una vez nacida la sospecha del delito, obedeció a la recepción del principio non bis in ídem por parte de la norma tributaria, que si bien en un primer momento se interpretó que alcanzaba a la imposibilidad de que unos mismos hechos fueran sancionados por partida doble -tributaria y penal-, posteriormente llamaría a la paralización también del procedimiento de regularización, al sustanciarse en éste y de forma conjunta la potestad sancionadora, bajo la perspectiva ya, no solo de evitar una doble sanción, sino del doble enjuiciamiento de unos mismos hechos.

Esta paralización no ayudó a resolver si embargo el principal problema de la conexión entre el procedimiento y el proceso, puesto que pese a la paralización que se producía del procedimiento tributario, el otro procedimiento, el de investigación de la posible naturaleza penal de los hechos, permanecía instaurado en el ámbito de la Administración, por las inercias pre-constitucionales del sistema sancionador tributario.

Con las anteriores premisas, en adelante trataremos de situar la evolución de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, en esta segunda etapa que comenzamos, tratando de justificar los motivos que nos conducen a entender que el origen de los problemas que en que se incurrió, puede servir para configurar otro sistema con el que, sin necesidad de vulnerar ciertos derechos del contribuyente, se alcancen los mismos propósitos que de antaño se persiguen.

II.- La Ley 50/1977, 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal.

La primera reforma -de carácter preconstitucional³³⁶- en relación al delito de defraudación tributaria, se produjo con la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. La definimos como una «reforma tributaria»³³⁷, en primer lugar por las regulaciones que en materia tributaria establecía, y en segundo, porque la reforma que afectó al articulado del Código Penal -en materia de delito fiscal-, fue de indudable carácter tributario. En lo concerniente a nuestro trabajo, esta Ley, reguló por primera vez -para aquellas defraudaciones no reguladas bajo Ley especial³³⁸- el momento en que la Administración tributaria, debía poner en conocimiento del Ministerio Fiscal aquellas causas, que a juicio de ésta reunieran los elementos del nuevo tipo penal, «momento» que si bien mantenía una cierta discrecionalidad administrativa, rompía con el anterior esquema de conexión entre el procedimiento y el proceso, en el que el único mecanismo que podía activar el traslado del tanto de culpa, era la singular voluntad de la Administración³³⁹.

El artículo 35 de la Ley 50/1977 de 14 de noviembre modificó el Artículo 319 del Código Penal de 1973, con la siguiente redacción:

“Artículo treinta y cinco.-El capítulo. VI del título III del libro II del Código Penal se titulará en lo sucesivo «Del delito fiscal». El artículo trescientos diecinueve de dicho Cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma:

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

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

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

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

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

³³⁶ Nos referimos a la actividad legislativa que se produce desde la aprobación de la Ley 1/1977, de 4 de enero, para la reforma política, previa a la Constitución de 1.978.

³³⁷ De esta opinión se muestra partidario DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985) quien señala “La Ley a través de la cual se introduce en España el delito fiscal es una norma que, en atención a su contenido, puede ser considerada como una norma “fiscal” y a tal contenido responde la propia denominación de la Ley (de medidas urgentes de reforma fiscal). Op.Cit.Pág.31. Para FERNANDEZ ALBOR, A.(1981), la redacción del artículo 319 “es demostrativa, por la deficiente técnica jurídico-penal utilizada, de que la Ley ha sido elaborada por especialistas en materias fiscales, con mínima participación de penalistas.” *Política criminal del delito fiscal*. Pág.52.

³³⁸ Vid. Primera Parte. IV.-.

³³⁹ No desaparece esta especial discrecionalidad, pero de alguna forma se establece un límite a partir del cual, la infracción tributaria puede ser considerada delito, lo que sin duda obliga en su caso a justificar por parte de la Administración, tanto los motivos por los que se produce el traslado del tanto de culpa, como los motivos que en su caso conducen a mantener ciertas causas en sede administrativa.

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

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

Simultáneamente la Ley 50/1977, estableció -regulado ya en el Artículo 10 de la LECrim³⁴⁰ - la competencia para el conocimiento de las causas por delito fiscal³⁴¹, pero con las siguientes particularidades: de un lado sería la Administración la competente para perseguir los delitos fiscales³⁴², y de otro, el traslado de la causa al orden penal, que se produciría una vez que las actuaciones administrativas hubieran adquirido firmeza³⁴³, y en todo caso una vez recaída resolución del Tribunal Económico Administrativo Central³⁴⁴.

Empezando por estas últimas, y siendo aplicables las cuestiones prejudiciales establecidas en el Título Primero de la LECrim³⁴⁵, los Tribunales penales suspenderían -en

³⁴⁰ Art.10. “Corresponderá a la jurisdicción ordinaria el conocimiento de las causas y juicios criminales...”

³⁴¹ “Artículo treinta y seis.- El conocimiento de las causas por los delitos fiscales corresponderá a la jurisdicción ordinaria.”

³⁴² Artículo treinta y siete.- Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela. La Fiscalía del T.S. en Circular 2/1978 señala que “Sin embargo, tampoco resulta que la acción penal haya de ser ejercida por la Administración, pues de los párrafos dos y tres de dicho artículo 37 se desprende que esa misión ha sido asignada al Ministerio Fiscal.”

³⁴³ Un antecedente en este sentido, lo encontramos en el artículo 220 del Reglamento de 26 de marzo de 1927, sobre Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, por el cual, el Delegado de Hacienda, previo informe del Abogado del Estado, era competente para imponer la responsabilidad propuesta por el Liquidador, fijando la cuantía de la multa, y dando traslado al Juez municipal -tramitándose la cuestión por el Juicio de Faltas, conforme al Libro VI de la LECrim-, quien era el competente para imponer la pena de arresto. No obstante, si se promoviera reclamación económico-administrativa contra el acuerdo del Delegado de Hacienda, no se daría cuenta al Juzgado hasta que existiese resolución firme que pusiera término a la cuestión. *Vid.* Primera Parte, Apartado VI.III.III.-

³⁴⁴ Artículo treinta y siete.- Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección o Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica. En derecho comparado, el legislador italiano sostuvo idéntica regulación a la LMURF -en el artículo 21 de la Ley 4/1929, de 7 de enero- disponiendo que “para los delitos previstos por las leyes sobre tributos directos la acción penal tendrá lugar después de la liquidación del impuesto y su recargo sean definitivos de conformidad con las normas que regulan tal materia”; como señala AYALA GOMEZ,I.(1988) -del que tomamos la anterior reproducción- “El ámbito de aplicación de esta llamada «prejudicialidad tributaria» se circunscribía a los impuestos directos, y lo justificó el legislador italiano «por la especial complejidad técnica, sosteniendo que no era oportuna que el juez penal diese pronto inicio a la acción penal, ateniéndose a la resultancia que arroja la verificación de los órganos tributarios.” *Op.Cit.*Pág.394.

³⁴⁵ Artículo 3. Por regla general, la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la represión, las cuestiones civiles y administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación.

Artículo 4. Sin embargo, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda;

caso de recurso administrativo- el procedimiento en tanto no existiera una resolución del Tribunal contencioso competente³⁴⁶, para lo que, desde la firmeza de la resolución del Tribunal Económico Central, existía un plazo de hasta dos meses para acudir a dicha vía³⁴⁷.

El sistema establecido por la LMURF, si bien introdujo una importante modificación en los elementos del tipo penal -a los que luego nos referiremos con mayor detalle-, no significó ruptura alguna con el sistema anterior³⁴⁸, puesto que su principal novedad no fue otra que establecer el hito temporal, a partir del cual la Administración tributaria debía trasladar³⁴⁹ el expediente administrativo a la Jurisdicción penal, para que fuera ésta la encargada de desplegar el *ius puniendi* sobre la conducta defraudadora, con el único fin de enjuiciar la posible tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad del presunto delito, pero que en ningún caso se concibió con la finalidad, de que el Orden penal decidiera sobre las actuaciones previas de regularización tributaria³⁵⁰. Por lo tanto,

pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o contencioso-administrativo competente. Pasado el plazo sin que el interesado acredite haberlo utilizado, el Tribunal de lo criminal, alzará la suspensión y continuará el procedimiento. La Fiscalía del T.S. (Circular 2/1978) a este respecto “Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad, que, en su caso, constituiría cuestión prejudicial, conforme a lo prevenido en el artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.”

³⁴⁶ Para el caso de que el contribuyente hubiera formulado recurso contencioso contra la resolución del TEAC. Como señala BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1977), una segunda hipótesis se puede plantear cuando el contribuyente no haya presentado recurso contencioso contra la resolución del TEAC, lo que podría conducir a que la cuestión prejudicial permitiera formular este recurso, de modo que la decisión del Juez penal significaría un nuevo plazo de revisión de la cuestión por el Tribunal contencioso-administrativo. *Vid. Aspectos procedimentales del delito fiscal*. Pág. 754-755

³⁴⁷ Regulado por la Ley de 27 de diciembre de 1.956 de la Jurisdicción contencioso-administrativa. BOE N°363 de 28 de diciembre. Posibilidad que si bien la LMURF recoge, era una vía expedita con la anterior regulación del delito fiscal, bajo la vigencia del anterior 319 del CP. Lo único que se necesitaba para acceder a esta vía, era obtener un acto administrativo firme. La Circular de la Subsecretaría de Hacienda, sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de denuncias por posibles delitos fiscales, de 15 de abril de 1.982, indicaba “La denuncia por delito fiscal deberá ser presentada (...) aunque éste haya presentado recurso contencioso administrativo.” Se puede consultar en MARTINEZ IZQUIERDO, S. (1989) *El delito Fiscal*. Pág. 150-153.

³⁴⁸ Se mantiene un sistema por el cual será la Administración tributaria la que ejerza la labor previa de determinación de los hechos presuntamente penales, en sede tributaria, dando traslado del tanto de culpa, una vez finalizada la fase administrativa, siempre y cuando considerara que la infracción reunía los elementos subjetivos del delito.

³⁴⁹ El establecimiento de una cuantía a partir de la cual la defraudación es considerada delictiva, índice igualmente en este hito temporal. Como señala PEREZ ROYO, F. (1977) en atención a la anterior redacción del artículo 319 del CP, y la Instrucción número 1 de la Dirección General de Inspección Tributaria “...el defecto fundamental, desde el punto de vista práctico (...) residía no en la difícil realización del tipo, sino, al contrario, en la relativamente fácil producción del mismo; lo cual obligaba, so pena de inundar los juzgados de causas de delito fiscal, a una aplicación selectiva de esta figura, que es lo que propone la Instrucción número 1 de la Dirección General de Inspección Tributaria. Ahora bien, esa aplicación selectiva, delegada al «buen juicio del inspector actuario» suponía un peligro para la seguridad jurídica que no es necesario resaltar.” *Op.Cit.* Pág. 342

³⁵⁰ Como señala RODRIGUEZ DEVESA, J.M. (1980) si el tribunal penal entra en el fondo del asunto revisando un juez inferior una sentencia dictada en materia contencioso administrativa por el Tribunal Supremo, puede por esta vía llegarse a contradicciones que dejaría muy mal parada la imagen de la Justicia. *Op.Cit.* Pág. 973. Comentando la anterior, FERNANDEZ ALBOR, A. (1981), y partiendo de que los Tribunales penales no tienen porque ceñirse a la resolución administrativa, se produce una situación paradójica “que en efecto, puede dejar en mal lugar el respeto y consideración que se debe guardar a nuestros Tribunales de justicia.” *Op.Cit.* Pág. 63.

el nuevo sistema, mantuvo el concepto de última *ratio legis* del Orden Penal³⁵¹, dando respuesta a una cuestión de política criminal, más interesada en ofrecer un castigo ejemplar sobre las defraudaciones que alcanzaran una determinada cantidad económica, que una verdadera regulación del delito fiscal como figura autónoma del ordenamiento penal.

Con el propósito de situar la trascendencia que esta regulación tuvo sobre el delito fiscal en relación a la conexión entre el procedimiento y el proceso, en adelante, centraremos nuestra investigación con mayor extensión -a la que dedicaremos posteriormente a otras regulaciones posteriores de la figura delictiva³⁵²- al considerar que, si bien esta reforma no fue acogida con demasiado entusiasmo por la doctrina, y supuestamente no ofreció los resultados pretendidos³⁵³ -por las consideraciones que en adelante analizaremos- para nosotros supone el mecanismo de cierre de una situación que se extendió durante más de cien años, en la que el traslado del conocimiento de las posibles causas criminales desde la Administración tributaria a la Penal, respondía a un criterio discrecional de la primera, lo que junto a la evolución del sistema tributario, exigía un marco normativo que regulara, además de la figura delictiva, un procedimiento de conexión entre ambos Órdenes.

De otro lado el tipo penal requiere una defraudación. El Juez penal, podrá resolver si finalmente de la acción u omisión resulta una defraudación, sin que esta decisión afecte al acto administrativo firme que ha dado lugar a la liquidación administrativa.

³⁵¹ Lo entendemos así, puesto que de otra forma sería el orden penal el que debiera sustanciar la causa, desde su origen, enjuiciando los hechos, y concluyendo la acción típica y antijurídica con la práctica de una liquidación en sede penal, constituyendo el castigo de la defraudación la reacción lógica del ius puniendi del Estado. Por el contrario, el sistema implantado por la LMURF, permite la sustanciación de los hechos en sede administrativa, permitiendo el acceso a la Jurisdicción natural, la contenciosa, pronunciarse sobre la correcta o incorrecta actuación administrativa, recurriendo al orden penal, únicamente para el castigo del resultado, siempre y cuando éste, alcance o supere los dos millones de pesetas. No queremos decir con lo anterior, que las funciones típicas del orden penal, en cuanto a la investigación y enjuiciamiento de la causa, no se produjeran y quedaran simplificadas en el simple castigo, pero hemos de coincidir en que, cualquier expediente administrativo que llegara a la Jurisdicción penal, tras haber recaído sobre él una resolución económico-administrativa, y en su caso otra de un Tribunal contencioso, daría margen únicamente en el plenario, para defender una postura fundamentada en la ausencia de dolo, pero difícilmente podría orientarse la defensa sobre motivos vinculados a la cuantificación de la cuota defraudada, u otros aspectos relacionados con el procedimiento tributario de investigación y liquidación, siendo el acto administrativo firme, con carácter previo a su tratamiento penal.

³⁵² Partiendo de la premisa de que esta regulación rompe con el tradicional esquema de persecución del delito fiscal hasta el momento, y de que las posteriores regulaciones, durante treinta y cinco años -hasta la entrada en vigor de las modificaciones introducidas por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995 de 23 de noviembre del Código Penal-, mantienen el sistema instaurado por la Ley 2/1985, de 29 de abril, del reforma del Código Penal, en relación a la modificación establecida en el artículo 77.6 de la LGT, por la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación de la LGT de 1963.

³⁵³ Tal y como señala RODRIGUEZ DEVESA, J.M. (1981) -citando el diario El País, y diario Ya, de 31 de octubre de 1.980), tres años después de la entrada en vigor del nuevo delito fiscal, la Inspección de Hacienda levantó 34.000 actas en toda España «correspondientes a fraudes cometidos hasta 1.978», por un total de 40.000 millones de pesetas, si bien el número de actas levantadas era un 50% menor a las del mismo periodo del año anterior, «el volumen del fraude descubierto era el doble. La inspección de las declaraciones de 1.979 no había comenzado todavía en octubre de 1.980. *El terrorismo fiscal*. Pág.8.

II.I.- El proyecto de Ley de medidas urgentes de reforma Fiscal.

La Presidencia del Congreso de los Diputados, recibido del Consejo de Ministros el Proyecto de Ley sobre medidas fiscales³⁵⁴, con carácter de urgente, remitiéndolo a la Comisión de Economía y Hacienda (creada el 26 de julio de 1977), de lo que, como ya afirmábamos anteriormente, pese a ser una norma que incidiría de plano en la norma penal, tenía desde su origen un marcado carácter tributario³⁵⁵.

De la exposición de motivos del proyecto, y en cuanto a la figura que del delito fiscal interesa, nos centramos en el segundo grupo de medidas, que tal y como se cita:

“[s]e dirige a potenciar ese clima de sinceridad y transparencia fiscal que permitirá, de una parte, distribuir con justicia los mencionados costes colectivos y de otra sentar las bases sociales de la próxima reforma fiscal (...)

La figura del delito fiscal, establecida en la presente ley, está concebida para que juegue el papel que le es propio en la mayor parte de las legislaciones tributarias modernas, contribuyendo a mejorar el grado de sinceridad tributaria a la vez que permite sancionar, con todo rigor, aquellas conductas fraudulentas que tengan especial transcendencia económica y social.”

Pero cualquier sanción tributaria siempre resultará ineficaz sino le cabe la posibilidad a la Administración de conocer los hechos ocultados. En último término no puede olvidarse que la veracidad en las declaraciones depende tanto de la cuantía y naturaleza de la sanción como de las posibilidades que existan para descubrir el fraude”.

Como podemos observar, la intención inequívoca de la reforma en este aspecto, fue principalmente incidir en la necesidad de conocimiento por parte de la Administración, de

³⁵⁴ BOCG N°4 de 8 de agosto de 1977. La redacción original del Artículo 35, que modificaría el 319 del CP, se recogería inicialmente en el artículo 34 al siguiente tenor: “Art. 34. El Capítulo VI del Título 111 del Libro Segundo del Código Penal se titulará en lo sucesivo "Del Delito Fiscal", y el artículo 319 de dicho cuerpo legal quedará redactado de la siguiente forma: "1. Cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de terceros defraudaren maliciosamente al Tesoro Público o a las Haciendas Locales, eludiendo el pago de los tributos que les correspondan o disfrutando ilícitamente de ventajas fiscales, siempre que el importe de la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente por cada tributo o concepto impositivo, sea superior a 2.000.000 de pesetas y concorra alguna de las circunstancias siguientes: Que hayan ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración Tributaria. Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan falsedades o anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción de los tributos, puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración Tributaria. Que la defraudación se haya realizado o facilitado mediante la comisión de otro delito, cualquiera que sea su naturaleza. 2. Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas: Cuando se trate de tributos periódicos se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo. Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. 3. Los delitos fiscales cometidos por Sociedades, Entidades o Empresas serán imputables a los Directores, Gerentes, Consejeros-Delegados o personas que efectivamente ejerzan su administración, a menos que quede demostrada su ausencia de responsabilidad, en cuyo caso la imputación del hecho delictivo se efectuará al autor material, sin perjuicio de la responsabilidad que incumba a los otros partícipes. 4. El delito fiscal será castigado con multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, con deducción, en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración Tributaria. La Autoridad Judicial, en atención a la trascendencia social o económica del delito cometido o de las especiales circunstancias que en él concurren, podrá, además de las penas pecuniarias, condenar a los autores a las de arresto mayor o prisión menor en su grado mínimo.”

³⁵⁵ Obsérvese que la Disposición final del Proyecto señala: “Se autoriza al Ministro de Hacienda para dictar las disposiciones y adoptar las medidas necesarias para la ejecución y desarrollo de la presente Ley.”

los datos necesarios para concretar la tributación de los hechos imponibles, información que principalmente se entiende, debía ser suministrada por el contribuyente³⁵⁶, y por ello la insistencia del legislador, en los conceptos de sinceridad tributaria y de ocultación; conceptos, directamente relacionados con los elementos del tipo penal, que desde 1870, regulaban la figura delictiva, y motivo por el que entendemos que, la ubicación del delito fiscal tras la LMURF, permaneció dentro del Título III del Código Penal, dedicado a las falsedades³⁵⁷.

El proyecto de Ley, recibió un total de cuarenta y tres enmiendas, de las que únicamente seis se referían al delito fiscal³⁵⁸, siendo relevante la número 21.24³⁵⁹, en cuanto atiende al procedimiento para el traslado del tanto de culpa, y que citaba:

“Antes de pasar el tanto de culpa a los Tribunales debiera darse oportunidad al contribuyente de responder a los cargos de la Administración mediante un breve trámite de pliego de descargos y el señalamiento de un plazo para satisfacer la cantidad que se le impute como defraudada. Solo una vez sustanciado dicho trámite sin efecto, podría ponerse en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos constitutivos de delitos fiscales.”

La anterior enmienda pone de manifiesto que, la naturaleza del delito fiscal permanece en la conciencia del Legislativo, como algo inherente al orden administrativo-tributario, debiendo recurrir al orden penal únicamente cuando no existiera la satisfacción

³⁵⁶ Nos referimos a la información que se traslada por medio de las autoliquidaciones, siendo conscientes, de la información que a través de terceros comienza a tener la Administración tributaria, cuestión a la que nos referiremos en su momento.

³⁵⁷ Para RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1983), su ubicación en el Título de las falsedades respondía a que “a falta de un título de delitos contra la economía pública, el legislador no encontró otro lugar más apropiado a donde trasladarlo”. Op. Cit. Pág. 255.

³⁵⁸ Citamos las más relevantes, pudiendo consultar la discusión completa en el DSC N°15 de 27 de septiembre de 1977 y N°20 de 5 de octubre de 1977. Enmienda 2.5.- Se propone sustituir en el párrafo primero «o disfrutando ilícitamente» por «u originando el disfrute ilícito». Esta no fue aceptada puesto que en el proyecto se refiere a quienes defraudaren “en su propio nombre y derecho o en el de terceros”. Si embargo, ni una ni otra tendrían reflejo en el texto definitivo, que definitivamente quedaría redactado como “Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales...”. Enmienda 2.6.- sobre la responsabilidad de directores, gerentes y consejeros delegados o personas que ejerzan la administración de sociedades, que fue aceptada por unanimidad en la ponencia e incorporada al punto 3 del artículo 35. Enmienda 2.7.- «La pena de privación de libertad a que hace referencia el apartado anterior será de aplicación en todo caso cuando la cuota defraudada exceda de 10 millones de pesetas». Enmienda 10.- en la que se propone rebajar la cifra de 2.000.000 de pesetas a 100.000 pesetas, puesto que resulta excesiva si se compara con otros delitos del Código penal. Enmienda 16.9.- referida a que el importe de la cuota defraudada excediese de la quinta parte de la cuota procedente y superior a quinientas mil pesetas. Enmienda 16.10.- en relación a la enmienda 2.6.-, pero referida a la ausencia de responsabilidad para el que se haya limitado a cumplir las obligaciones derivadas de su puesto de trabajo. Enmienda 21.23, en relación a la discrecionalidad de la autoridad judicial para imponer penas entre el arresto mayor y la prisión menor. Enmienda 27.- en cuanto a que la comisión de un delito no debe ser elemento sustantivo para la tipificación de otro distinto (en relación al artículo 34.1.c del proyecto). Y la enmienda 40.32, que proponía la pena de prisión mayor para defraudaciones superiores a 20.000.000 de pesetas, prisión menor a las que excedan de 5.000.000 de pesetas y no alcancen los 20.000.000 de pesetas, y arresto mayor para las que superen las 500.000 pesetas y no excedan de 5.000.000 de pesetas.

³⁵⁹ En las posteriores reformas operadas en los años 2.006, 2.012 y 2.015, en relación al delito fiscal, se eliminó cualquier comunicación al contribuyente, de carácter previo al traslado de culpa, con la excusa de no hacer de mejor condición a los delincuentes fiscales respecto de otros tipos de delincuentes, como se cita por ejemplo en la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

recaudatoria, afirmación que encontramos ratificada por el propio legislador en el DSC³⁶⁰ al señalar que:

“El Gobierno es consciente de que la vieja redacción del artículo 319 no era útil en un momento como en el presente en el que se efectúa una especial llamada a la solidaridad de los ciudadanos en orden a un incremento en la recaudación y que en el caso grave de que se incumplan manifiestamente los deberes fiscales será necesario poner en marcha el aparato coactivo y sancionador del Estado.”

En relación a la determinación de la cuantía del delito, tampoco se presume la idea de independizar y sustraer desde el ámbito administrativo al penal las cuestiones por delito fiscal, con carácter previo a la finalización de las actuaciones tributarias, de modo que como se cita en el DSC³⁶¹:

“la filosofía que orientaba la enmienda (...) era construir una figura del delito fiscal que fuese absolutamente coherente con el ordenamiento penal común vigente (...) si ésta es la filosofía de la enmienda, lo que queremos es que hasta el grado máximo se refleje el sometimiento del delito fiscal al Derecho penal común (...) pero los aspectos, por ejemplo, relativos a la cuantía entendemos que eso puede regularse perfectamente por las norma tributarias generales (...). Es evidente que el ordenamiento tributario general tiene sus propias normas para determinar la cuantía de estas infracciones, que es la que debe trasplantarse, por razón de esa misma mentalidad, al delito que se intenta tipificar.”

La tramitación parlamentaria³⁶² de la LMURF, y especialmente la intención del legislador en relación al delito fiscal, ofrecía tres aspectos que, arrastrados desde la anterior regulación del fraude tributario (1.870), continúan sin ofrecer una solución al tratamiento de la defraudación entre uno u otro orden. De un lado, el Orden penal permanecía supeditado al éxito o no de la labor recaudatoria, de modo que los hechos presuntamente delictivos, permanecerán en la órbita tributaria, y alejados de la penal, en tanto la Administración tributaria alcanzara sus objetivos, y no considerara vulnerados sus intereses. De otro lado, la reacción del Orden penal, ante este tipo de ilícitos, se entendía como una extensión del procedimiento sancionador tributario³⁶³, que se accionaba cuando el contribuyente no se aquietaba a las intenciones e intereses de la Administración tributaria³⁶⁴, lo que indudablemente le otorgaba un carácter coactivo por la amenaza de la

³⁶⁰ DSC. N°15 de 27 de septiembre de 1.977. Pág.517.

³⁶¹ DSC. N°20. 5 de octubre de 1977. Pág.788

³⁶² Un análisis del proyecto de LMURF y de su tramitación parlamentaria, *Vid. LEJEUNE VALCARCEL,E.(1978) La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Pág.654-662.*

³⁶³ Así se puede leer en el DSC N°20 Pág.789-790, en la discusión parlamentaria “...en el marco de nuestro régimen sancionador la norma que se propone no altera la triple clasificación de simples infracciones, infracciones de omisión e infracciones de defraudación, sino que agrava alguna de estas últimas, tanto por su consideración esencial, naturaleza penal, como por sus consecuencias prácticas, mayores sanciones, posible privación de libertad...”

³⁶⁴ Para FERNANDEZ ALBOR,A.(1981) “Aún cuando el llamado delito fiscal se nos trata de presentar como una figura delictiva de reciente creación, la reforma que introduce la Ley de 14 de noviembre de 1.977 -que lo ha traído al art.319 del Código Penal con esa concreta denominación- no es otra cosa que un nuevo intento de sancionar penalmente algunas sanciones tributarias.” *Op.Cit.*Pág.47.

vía penal. Y de otro, el procedimiento sustanciado y, la resolución emitida en sede administrativo-tributaria sobre una posible cuestión delictiva, tendría el mismo valor y eficacia que un posible proceso y sentencia judicial sobre idénticos hechos, puesto que nada impedía a la Administración hacer una particular interpretación de los aspectos penales que reunía la defraudación tributaria, excluyendo de ésta aquellos aspectos que la convertirían en delictiva, lo que significaba mantener como una característica oculta del tipo, la discrecionalidad de la Administración a la hora de trasladar el tanto de culpa.

II.II.- La ubicación sistemática del delito fiscal en el Código Penal.

La inclusión del delito fiscal en el articulado Código Penal de 1.973, dentro del Título de las falsedades, mantuvo la antigua discusión doctrinal en torno a la naturaleza de esta figura. Por un lado se consideró que, su mantenimiento en el Código Penal dentro de este Título, no obedecía ya a la naturaleza del tipo delictivo; de otro lado, se apostaba por su regulación bajo una Ley especial, de forma conjunta al procedimiento sancionador tributario.

Respecto a su ubicación sistemática, la doctrina³⁶⁵ ya se había pronunciado extensamente en relación a la correcta o incorrecta inclusión de esta figura dentro de las falsedades -en la etapa del Código Penal de 1.870 hasta la reforma de 1.977- siendo elemento común de análisis por ésta, al objeto de justificar su inclusión en uno u otro Título del Código, el bien jurídico que se trataba de proteger desde la perspectiva penal. Así, estas corrientes lo situaban como una desobediencia más que una falsedad, en una ocultación con engaño o mutación de la verdad con la intención de defraudar a la Hacienda Pública, en una falsedad plena que tiene por resultado el impago o una menor tributación, en un ataque a la fe pública, en un ataque a la economía nacional o a la Administración del Estado³⁶⁶, o en un incumplimiento constitucional³⁶⁷. Nuestra postura, como ya dijimos en su momento en relación al antiguo 319 del CP, fue la correcta inclusión en el Título de las falsedades, en línea con lo señalado por RODRIGUEZ DEVESA³⁶⁸, al considerar que lo que

³⁶⁵ Vid. Lo señalado al respecto en la primera parte de este trabajo, conforme a las distintas posturas de la doctrina, desde GROIZARD (1.911), FERRER SAMA,A. (1.948) a QUINTANO RIPOLLES,A. (1.963), y LANDROVE,G.(1.971), entre otros.

³⁶⁶ Junto a los anteriores autores en el mismo análisis, JIMENEZ ASENJO, E.(1.962) Pág.589 y ss. RODRIGUEZ DEVESA,J.M.(1.970) Op.Cit.Pág.887 LANDROVE DÍAZ, G.(1.971) Op.Cit.Pág.94, y OLIVA GARCIA,H.(1.972)Pág.91, HERRERO TEJEDOR,F.(1.973) Pág.201 y ss.

³⁶⁷ LOPEZ REY,M. (1.935) en referencia al bien jurídico protegido en el artículo 324 del CP de 1.932 “podrá ser un mudamiento de verdad pero no puede estimarse como un ataque a la fe pública sino a la economía general, a la Administración Pública o también como el incumplimiento de un deber constitucional.”

³⁶⁸ Es conveniente tener en cuenta para valorar la colocación sistemática del precepto, que los datos que se ocultan a requerimiento del funcionario tienen siempre un reflejo documental en la práctica administrativa,

se trataba de proteger era la información que debía de facilitarse al competente funcionario, con el objeto de que se practicara la correspondiente liquidación, incurriendo en falsedad el que lo hiciera de forma parcial o total, con la intención de eludir el pago -total o parcial- de los impuestos que le correspondiera. De otra forma, entendemos, no se estaría castigando el elemento principal del tipo delictivo -la ocultación de bienes o industria-, sino el resultado derivado de esa ocultación, cuando además, y como ya señalamos en otro apartado anterior, los elementos del tipo penal, estaban en conexión con un sistema tributario fundamentado en la liquidación administrativa, y no en la autoliquidación del contribuyente, entendiendo el tipo penal más orientado a la protección del derecho a la información que la Hacienda Pública debiera recibir del contribuyente, que al derecho de crédito derivado de los hechos impositivos que éste pudiera mantener ocultos.

Unido a lo anterior, el incumplimiento de otras figuras de naturaleza tributaria quedaba sometido a Leyes especiales, que regulaban de forma detallada tanto el desarrollo del procedimiento sancionador, como el traslado de la causa a la Jurisdicción penal, entendiendo que, el legislador trató de poner mayor énfasis en la protección -a través de la amenaza penal- de aquellos ingresos que eran de mayor recurrencia para el Estado (sobre todo en relación a los impuestos indirectos), que de aquellos otros ingresos (impuestos directos) que, por su carácter temporal carecían de inmediatez, y que por su carácter personal, dependían de la participación del contribuyente. De no ser así, la redacción del precepto penal desde el año 1870, hubiera incluido -como ya hizo el legislador en otras normas tributarias -una redacción más proclive a la protección patrimonial del Erario Público o la economía nacional, a través de una caracterización concreta del resultado económico de la defraudación como elemento principal del tipo, teniendo en cuenta el escaso margen de analogía e interpretación que debe reunir cualquier norma penal.

Cuestión distinta sería, que tras las modificaciones introducidas por el artículo 35 de la LMURF, el denominado delito fiscal, cambió significativamente los elementos del tipo penal³⁶⁹ y, en el plano temporal, desplegaría sus efectos coincidiendo con dos circunstancias

no siendo pues tan importante defecto el situarlo como el Código hace entre las falsedades. Derecho penal español, Parte especial. (1975) Pág.889. En el mismo sentido, BACIGALUPO ZAPATER, E. (1979) señalaba que lo que realmente protegía el derogado artículo 319 era la pretensión del Estado de contar con una colaboración leal de los ciudadanos en la determinación de los hechos impositivos. *El delito fiscal en España*. Pág.82 y ss. Por su parte CASABO RUIZ, J.R., citado como estudio inédito por RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1983) en *El nuevo Delito Fiscal* Op.Cit. Pág.256, "...lo que se castigaba en el anterior texto del artículo 319 no era la defraudación a la Hacienda ni siquiera la frustración de los derechos impositivos de ésta, sino la «ocultación» de los bienes para evitar el impuesto (falsa liquidación de impuestos), lo que estaba en consonancia con la rúbrica del capítulo que hablaba de «ocultación fraudulenta de bienes o industria» y no, en cambio, de «fraude por ocultación de bienes o de industria»".

³⁶⁹ GÓMEZ DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L.(1977) *El delito fiscal, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*. "Lo importante de la nueva Ley, pues, no es el problema del medio que parece propio de la idea de ocultación, sino el aspecto insito en la noción de defraudación". Pág.270.

muy relevantes, como de un lado fue la aprobación de la Constitución Española -con los principios establecidos en su artículo 31-, y de otro, con el nuevo sistema de tributación ya en marcha, y estructurado a través de la autoliquidación de la mayor parte de los tributos, unido al aumento de información que a través de las nuevas obligaciones formales, recibe la Administración tributaria de los contribuyentes y de terceros. Con lo que a partir de las anteriores, el bien jurídico objeto de protección perdía su identidad con las falsedades, y por ello la razón de su ubicación dentro de éste Título del Código Penal³⁷⁰.

A partir de entonces, la doctrina dirigió el debate hacia otros conceptos que debían representar el bien jurídico protegido por la norma penal. Así, ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA³⁷¹ consideraba que el bien tutelado era el derecho de crédito que nace de los tributos; BAJO FERNÁNDEZ³⁷² opinaba que el tipo, no protegía tanto el derecho de crédito, como la necesidad de que existiera un perjuicio patrimonial; DOLS ROCA³⁷³, por su parte, apuntó que el bien jurídico protegido era el interés colectivo; NOREÑA SALTO³⁷⁴ opinaba, que la protección se dirigía sobre la actividad y el poder financiero del Estado o de las corporaciones locales; GÓMEZ BENÍTEZ³⁷⁵ lo señalaba como delito contra la economía nacional, o como concluía DE LA PEÑA VELASCO³⁷⁶, *“lo cierto es que la consideración del delito fiscal como un delito que atenta contra el Erario Público, el Tesoro Público o el patrimonio público aparece como opinión dominante en la doctrina.”*³⁷⁷

³⁷⁰ Para RODRIGUEZ DEVESEA, J.M. (1980), en la edición de ese año, de su obra Derecho Penal español: parte especial, señala que “Con la redacción actual me parece que estamos ante un delito contra los intereses patrimoniales del Estado o entidades locales cuyo acomodo debería hacerse buscado entre los delitos contra la propiedad, puesto que el acento de coloca ahora en el lucro cesante implicado por la no percepción de los ingresos fiscales”. Op.Cit.Pág.965.

³⁷¹ ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L. (1975) *El delito Fiscal*. Pág.10

³⁷² BAJO FERNÁNDEZ, M. (1978) *El derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*. Pág.556.

³⁷³ DOLS ROCA, M. (1982) *El delito fiscal en el proyecto de reforma del Código penal de 1.980*. Pág.2

³⁷⁴ NOREÑA SALTO, J.R. (1983) Op.Cit.Pág.86.

³⁷⁵ GÓMEZ BENÍTEZ, J.M. (1980) *Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socio-económico* F.II Pág.468.

³⁷⁶ DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) Op.Cit.Pág.41.

³⁷⁷ Para un análisis en profundidad en relación a los conceptos que rodean al bien jurídico protegido y su ubicación sistemática en el Código Penal, a partir de la reforma de 1977, AYALA GÓMEZ, I. (1988) *El delito de defraudación tributaria: Artículo 349 del Código Penal*. Pág. 22 A 114, donde el Autor hace un estudio muy detallado de las diversas posiciones y corrientes doctrinales, en torno al delito de fraude fiscal, en su acepción como delito contra el orden socioeconómico, delitos contra la Hacienda Pública, delitos contra el poder o potestad tributaria del Estado, delito contra el deber de colaboración del contribuyente, contra la protección del sistema fiscal, o contra la función tributaria.

Por su parte los Tribunales se pronunciaron sobre el asunto señalando en relación a lo dispuesto en el artículo 319 que, “...el bien jurídico protegido del delito comentado ... no es la fe pública ni entiendo como una falsedad siquiera ideológica, sino que estamos inequívocamente ante un delito contra los intereses patrimoniales del Estado...” (A.P. de Salamanca de 9 de octubre de 1982) “...afecta a la sociedad nacional en general, al Estado, quien para el cumplimiento de sus complejos fines establece legalmente la carga tributaria extensiva a todos sus súbditos o ciudadanos tanto individuales como colectivos que no pueden quebrantar la economía nacional por su omisión derivada de su voluntad en la declaración de ingreso para el Tesoro Público de la carga tributaria que a ellos afecta” (A.P. de La Coruña 2 de mayo de 1983), o el TS Sala 2ª en Sentencia de 12 de marzo de 1985 «...se trata de un delito socioeconómico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales o autonómicas».

Desde estas opiniones, la doctrina entendió que la ubicación del delito fiscal debía encuadrarse junto los delitos contra la propiedad³⁷⁸, otros como forma de estafa³⁷⁹, coincidiendo la mayoría en que una u otras, serían soluciones en la entonces estructura del Código Penal, si bien se proponía la creación de un título específico de delitos contra la Administración pública, contra la economía nacional o, contra el orden económico³⁸⁰.

De forma paralela, no cesó tampoco la doctrina en apuntar la posible conveniencia de regular los aspectos delictivos de la defraudación, bajo una Ley especial³⁸¹, situando como argumentos principales, la identidad sustancial que existe entre el ilícito penal y el ilícito tributario³⁸², a la deficiente ubicación sistemática en la norma penal³⁸³, las regulaciones ofrecidas en derecho comparado³⁸⁴, y a la necesidad de recurrir a la norma tributaria desde la norma penal para concretar si existe o no delito³⁸⁵.

³⁷⁸ SERRANO GÓMEZ, A.(1977) Op.Cit.Pág.186. y CROS GARRIDO, J.(1981) *Infracción tributaria y delito fiscal. Algunas consideraciones*. Pág.63.

³⁷⁹ MORALES QUIRÓS, J.A.(1972) *Delitos conexos a la infracción tributaria en el Ecuador*. Pág. 698 Vol.II.

³⁸⁰ Señala SERRANO GÓMEZ,A.(1977) que “El delito fiscal, por tratarse de una defraudación, debe recogerse en el Título XIII del Libro II del Código penal y no en el Título III que se ocupa de las falsedades. De mantenerse en ese Título XIII, debía ocupar una sección independiente. Sin embargo, lo más correcto sería dedicarle un título, el XIV, pasando la imprudencia a ser el XV. Aquel título estaría dedicado a los «Delitos contra la economía nacional» en donde se recogerían otras infracciones, como el contrabando y los delitos monetarios.” Op.Cit.Pág.218. De la misma opinión es FERNANDEZ ALBOR,A.(1981), en cuanto a que el delito fiscal debía haberse situado en el Título XIII, “que por su mayor amplitud y contenido toleraría mejor la nueva regulación.” Op.Cit.Pág.50

³⁸¹ Esta postura ya fue avanzada desde la perspectiva de lege refrenda por RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1974), “Al carecer nuestro Código penal vigente de un Título de delitos contra la economía pública u otro similar, estimamos que la creación de delitos fiscales podría llevarse a cabo en una Ley General Tributaria. Esta debería contener tanto las infracciones tributarias de carácter administrativo como aquellas otras que se sancionen con penal criminal, tan como acontece, por ejemplo, en la Reichsabgabenordnung alemana. La inclusión en un mismo cuerpo legal de las infracciones tributarias de carácter administrativo y de las de rango criminal, ayudará por lo demás en la práctica a la más fácil comprensión de las interrelaciones que han de mediar entre ambas categorías.” Op.Cit.Pág.58. En la misma línea FERNANDEZ ALBOR, A.(1978) Op.Cit.Pág.106 y ss, ideas que reitera el mismo Autor en *Política criminal y delito fiscal* (1981) “La tipificación del delito fiscal en el vigente Código Penal sorprendió, por las razones aludidas, a la doctrina científica que parecía inclinarse a la regulación en una Ley especial o en el capítulo de infracciones y sanciones de la Ley General Tributaria”.Pág.49. También sobre la conveniencia de haber regulado esta figura bajo Ley especial, BAJO FERNANDEZ,M.(1.978) Op.Cit.Pág.553

³⁸² MARTINEZ PEREZ,C.(1.986) “...no debe olvidarse que entre el ilícito penal y el ilícito tributario hay una identidad sustancial, lo cual hace aconsejable proceder a una regulación conjunta de infracciones y sanciones tributarias de índole administrativa y de delitos tributarios sancionados con penas criminales (...) Piénsese que en nuestro Derecho positivo la «identidad» se pone de manifiesto hasta el punto de situar la diferencia entre delito e infracción administrativa en un puro límite cuantitativo (...) de esta suerte, es la adición de una sola peseta la que puede distinguir una defraudación a la Hacienda constitutiva de delito de otra calificada solamente como infracción tributaria.” *Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública*. Pag.239.

³⁸³ De esta opinión es RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983) “A falta de una regulación coherente en el Código penal de los delitos contra el orden económico, el nuevo delito fiscal debió permanecer en la legislación especial, donde resultarían mucho menos chocantes ciertas peculiaridades, como la cuantía mínima que es muy superior a la cifra que, a efectos de terminación de pena, se señala como tope máximo en referencia a otras defraudaciones previstas en el Código...” Op.Cit.Pág.257

³⁸⁴ En la República Federal Alemana, los delitos tributarios se regulaban en la Ordenanza tributaria (Abgabenordnung) de 16 de marzo de 1976. En su octava parte (art.369 a 376), junto a las infracciones tributarias, se ubicaban las disposiciones penales relativas a los delitos tributarios. En Francia el ámbito administrativo y penal de los ilícitos tributarios se configuraban en un mismo cuerpo legal (Code des Impost, art. 1725 y ss). En Italia se regulaban a través de diversas leyes especiales, como era la L/4/1929, de 7 de enero, de normas generales para la represión de la violación de las leyes financieras; y en Portugal, las

Con carácter previo a analizar el nuevo delito fiscal, desde la perspectiva que motiva nuestro trabajo, el giro que se produjo en la conceptualización del bien jurídico protegido por la norma penal, y por ende su ubicación en ésta, incidió a partir de entonces en el tratamiento que, en sede administrativa-tributaria tendrían aquellas conductas, que por reunir los elementos del tipo, hubieran de ser trasladadas al Ministerio Fiscal. Y entendemos que esto fue así puesto que, hasta la entrada en vigor de la LMURF la protección del orden penal, se dirigía contra las ocultación y falsedades que se produjeran en relación a la información que condujera a la liquidación del tributo, lo que a fin de cuentas significaba una protección, más de la propia función administrativa, que una protección de los ingresos tributarios³⁸⁶.

El giro conceptual que se produjo desde la entrada en vigor de la LMURF, significó que la protección del ordenamiento penal, estaría dirigida única y exclusivamente a la protección de los ingresos del Estado -Entes Locales, y posteriormente Comunidades-, a través de los distintos tributos establecidos por Ley, en cualquiera de las vertientes que se quisieran explicar, sean patrimoniales, económicas, o socioeconómicas, que afectasen a todos estos, como recursos necesarios para las finalidades que Estado, Comunidades o Entes Locales pretendan. Y esta concepción, significó un nuevo hito -junto al temporal- por el que la Administración tributaria, no debería optar por valorar una conducta como delictiva o no, en función de los intereses propios que considere perjudicados, sino que por el contrario, al constituir la recaudación -en su más estricto significado económico- el bien jurídico protegido -como expresión de un interés social-, a partir de este momento, se encontraba obligada a trasladar los hechos al orden penal³⁸⁷, como defensor de ese interés colectivo, puesto que su labor habría concluido, al determinar las cuotas presuntamente defraudadas, siendo la Jurisdicción penal quien, a partir de los pronunciamiento de los Tribunales Económicos -o de los Tribunales de la Jurisdicción contenciosa-, asumiera la

infracciones criminales sujetas a penas criminales se contemplaban en el Decreto-Ley 619/1976, de 27 de julio.

³⁸⁵ DE LA PEÑA VELASCO,G.(1985) "...de acuerdo con la opinión mayoritaria de la doctrina, el delito fiscal hubiera debido ser regulado en una ley especial -entendiendo por ley especial una ley tributaria- y no en el Código Penal, pues esta figura ofrece unas características y peculiaridades que la hacen poco apta para ser tratada con arreglo a los criterios generales que aparecen recogidos en el texto normativo citado." Op.Cit.Pág.44.

³⁸⁶ VELASCO CANO,F. (2009) "El Código de 1.870, que en esta materia vino a reforzar y auxiliar a la Administración del estado, fortaleciendo los debilitados medios de apremio y hacer cumplir sus mandatos." *El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código Penal. Evolución histórica-legislativa del tipo penal.* Pág.84.

³⁸⁷ Sobre la obligación de realizar el traslado del tanto de culpa, de acuerdo a lo señalado en apartados 2 y 3 del artículo 37 de la LMURF, CORDOBA RODA,J.(1977), "Pese a la diversa redacción de los números 2 y 3 entendemos (...) originan una obligación de puesta en conocimiento, cuya vulneración debe dar lugar al tipo del artículo 359." *El delito Fiscal.* Pág.669, opinión que comparten RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983) Op.Cit.Pág.292, y MARTINEZ PEREZ,C. (1982) Op.Cit.Pág.391.

función que le es típica y privativa, como es la investigación, enjuiciamiento y posible castigo de los hechos, y esto con independencia como decíamos, del éxito o no de la labor recaudatoria³⁸⁸.

II.III.- Los elementos del tipo penal.

En función del análisis que vamos a realizar, debemos retomar los elementos del tipo penal que estuvieron vigentes durante más de cien años, al objeto de comprender la evolución que se produce con la tipificación recogida en la LMURF. El artículo 319 del Código Penal de 1.973, comprendía los siguientes elementos:

1º.- Ser requerido por competente funcionario. Este elemento del tipo penal, exigía la inexcusable actuación administrativa, previa a cualquier actuación de la jurisdicción penal.

2º.- Que el requerido contribuyente, una vez ante el competente funcionario, ocultara sus bienes o industria. Esto significaba una situación de conocimiento por parte del contribuyente, por la cual, y consciente de los bienes o industria que detentaba, la sustraía voluntaria y conscientemente del conocimiento de la Administración. No es una mera omisión u ocultación de sus haberes o derechos, sino que debe consistir en una conducta dirigida conscientemente a la ocultación.

3º.- Que la ocultación tuviera por finalidad, la intención de eludir el pago de los impuestos, que por los bienes, oficio o industria ejercida, se debieran satisfacer. La mera ocultación no constituía *per se* un elemento del tipo, sino estaba acompañada de la intención de eludir el pago de los tributos a través de ésta. Lo anterior implicaba que, el contribuyente requerido debía tener conocimiento de los impuestos que debía de satisfacer -o cuando menos saber que debía tributar por ellos, aunque desconociera el importe-, por motivos de sus bienes o industria, y con este conocimiento, maniobraba ante el funcionario, con la intención de impedir una liquidación acorde a las obligaciones materiales de pago.

4º.- El tipo penal no exigía un resultado previo de cuantificación o liquidación administrativa, sino únicamente la ocultación, y la sospecha de que con ésta, se estaba

³⁸⁸ Con meridiana claridad lo explicaba OLIVA GARCIA, H.(1988) en el prólogo a AYALA GÓMEZ, I. Op.Cit. al señalar: “Se ha llegado a hablar, por eminentes juristas y penalistas de «terrorismo fiscal», queriendo expresar con ello una utilización abusiva de determinadas normas sancionadoras, incluidas, y especialmente, las penales, que son aplicables sin las debidas garantías para el justiciable. Se ha dicho también, y eso me preocupa más, que el derecho tributario en la actualidad, ha desplazado el eje central de toda su razón de ser, el tributo, para poner su acento en un momento concreto, y más prosaico, de la actividad tributaria, la recaudación. De esta forma el Derecho Penal vendría a ser simplemente un instrumento recaudatorio más en manos de la Administración Pública, y digo esto porque dada la complejidad de la materia tributaria y los escasos medios que pone la oficina judicial, son los propios funcionarios administrativos los que suministran al juez las bases de su actuación.

tratando de eludir el pago de un tributo. Circunstancias que, como elementos del tipo penal, no correspondía concretar a la Administración, sino a la Jurisdicción penal.

5º.- La multa aplicable sería un importe entre el tanto y el quintuplo de los impuestos -con un mínimo de 5.000 pesetas- que, con la maniobra de ocultación se hubieran tratado de eludir.

Establecida la anterior estructura, consideramos necesario analizar la nueva redacción dada al artículo 319 del Código penal por la LMURF, de forma correlativa.

II.III.I.- El núcleo del tipo delictivo.

Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas.

En primer lugar, se eliminó del precepto el requerimiento previo por el competente funcionario³⁸⁹, con lo que se transformaba el principal requisito de procedibilidad al que estaba anudado el fraude tributario³⁹⁰. En segundo lugar, el tipo delictivo se orientó directamente a la defraudación³⁹¹, por lo que desaparecía del precepto, el concepto de

³⁸⁹ Este aspecto está directamente relacionado con el sistema de autoliquidación tributaria, al no ser ya necesaria una actuación previa de la Administración para proceder a la liquidación de los hechos imposables, de modo que la figura de la ocultación pasa a un segundo plano, frente a la defraudación directa que supone el incumplimiento del deber declaración-liquidación y de pago, de las obligaciones tributarias establecidas.

³⁹⁰ Como más adelante veremos, el requerimiento del competente funcionario, se identifica en el nuevo precepto penal, con una de las presunciones establecidas tras el punto y seguido, en relación a la obstrucción de la labor inspectora de la Administración, así como por la necesidad de la firmeza del acto de liquidación. Pese a no mencionar de forma expresa el previo requerimiento del competente funcionario administrativo, es obvio que la exigencia de una liquidación firme, conlleva de forma implícita la necesidad de una actuación previa de la Administración.

³⁹¹ El concepto de defraudación penal, no se corresponde en este caso, con el concepto de defraudación recogido en el artículo 80 de la LGT (23/9/63), sin que por ello, como más adelante analizaremos, sea excluible de las presunciones que acompañan al tipo penal. El precepto tributario, cataloga la defraudación como las acciones u omisiones tendentes a la ocultación, a la falta de presentación de declaraciones -o que estas sean falsas o inexactas-, ligando las anteriores a la excusa, negativa u obstrucción a la labor comprobadora o investigadora de la Administración y, a la mala fe que pretenda entorpecer, aplazar o imposibilitar la labor administrativa de conocer y determinar las deudas tributarias. El término defraudar se debe interpretar según los criterios jurídico-penales, en primer lugar, por ser el ordenamiento en que reside el concepto, y en segundo lugar, tanto por no existir ninguna remisión interpretativa al ordenamiento tributario, como por la imposibilidad de interpretación conforme al concepto que de defraudación, se contiene en éste. La opinión mayoritaria de la doctrina, coincide en esta posición. FERNANDEZ CUEVAS, A. (1977) atiende a que "...pese a la propia denominación del delito como «fiscal» en relación con la defraudación el precepto no opera remisión alguna a otro sector, y en concreto a la Ley General Tributaria". *El delito fiscal en la Ley 50/1.977*. Pág.302. Para MARTINEZ PEREZ, C. (1982), el artículo 319 es una norma penal que se incardina en el texto normativo básico de ese sector del ordenamiento jurídico y consecuentemente, la noción que del término defraudar se maneje deberá ser aquella con la que opere el aludido texto normativo. Op.Cit. Pág.216. RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1983) cita que "El núcleo del tipo está expresado por el verbo rector defraudar. Decisivo es el concepto de defraudación con que opera el Código penal, y no la noción de infracciones de defraudación acuñada por la Ley General Tributaria." Op.Cit. Pág.259. Para GÓMEZ DE GANAN y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L. (1977) "...la técnica legislativa seguida ha sido la de definir específicamente los elementos estructurales del delito fiscal en lugar de operar por vía de remisión. La Ley no se ha limitado a decir que serán delito fiscal tales o cuales tipos de infracciones tributarias, sino que ha preferido proceder a una propia definición del tipo delictivo..." Op.Cit. Pág.271.

ocultación³⁹²; y en tercer lugar se establece un límite económico, desde el cual, la defraudación será considerada como delito³⁹³.

En atención al concepto de defraudación que se incluyó en la norma penal, debemos ahora delimitar los dos ámbitos que lo integraron. El ámbito objetivo de la defraudación equivalía a un daño o lesión, que afectaba directamente al bien jurídico protegido. La defraudación se originaba por una acción u omisión que tendía tanto, a eludir el pago del impuesto, como a ocultar a la Administración el conocimiento de los hechos necesarios para la cuantificación y liquidación de la deuda tributaria³⁹⁴, lo en ambos casos - o en uno solo de estos- se traducían en una ausencia de ingreso, o de disfrute ilícito de un beneficio fiscal, que generaba un perjuicio patrimonial.

El ámbito subjetivo, conducía a situar si este daño, debía o no llevar aparejada una intención de producirlo. En un primer acercamiento -puesto que no es nuestro objetivo entrar en un análisis en profundidad de la materia-, el delito fiscal es -desde la LMURF- un delito de resultado³⁹⁵, en el que la intencionalidad³⁹⁶ se entiende implícita en el engaño que

³⁹² El concepto de ocultación se traslada directamente al contribuyente, de modo que ésta ya no se produce ante el competente funcionario, sino contra la propia Administración tributaria a través de la ausencia de declaración o autoliquidación, o la presentación de éstas de forma incorrecta. Esta ocultación, igualmente puede producirse en un procedimiento de comprobación o investigación, la diferencia desde ahora, es que no es elemento del tipo, pese a que, como más adelante veremos, la ocultación coincide con la obstrucción a la labor inspectora, o se manifieste a través de la falsedad o errores sustanciales en la contabilidad.

³⁹³ Entendemos que, la infracción tributaria no se transforma en delito por alcanzar, la defraudación, el importe de los dos millones de pesetas, sino que es delito desde que se defrauda por esa cantidad. Esta diferencia conceptual opera, como más adelante pondremos de manifiesto, en la conexión que se produce entre el procedimiento y el proceso. Si entendemos que el ilícito tributario se transforma en delito por el hecho de alcanzar un límite económico, se está facultando a la Administración a retener unos hechos delictivos, en tanto no considere que los mismos reúnen todos los elementos del tipo, privando que entre en juego la protección del orden penal. Si consideramos que, con carácter general, es delito cualquier defraudación que alcanza el importe señalado, no existe motivo para que la Administración, ante la sospecha de haber superado el límite establecido por la norma penal, no traslade directamente los hechos a la jurisdicción penal. El único problema entre uno u otro concepto, reside en la determinación la cuantía; problema que mas adelante estudiaremos con mayor detenimiento.

³⁹⁴ O en su caso mantenerla en una falsa convicción de que los hechos declarados eran ciertos, y se correspondían con la autoliquidación realizada.

³⁹⁵ FERNANDEZ CUEVAS, A. (1977) entendía la defraudación como la “acción de perjudicar injustamente los derechos de la Hacienda Pública (...) haya mediado o no engaño en los procedimientos empleados a tal fin... (...) se ha verificado en el nuevo artículo 319 una objetivación notable en comparación con su redacción primitiva, ya que ahora no se exige un dolo directo, que antes venía implícito en la expresión «propósito» («...con el propósito de eludir el pago de los impuestos...»); ahora basta un dolo eventual, o sea que el fin inmediato o directo del sujeto agente no tiene porque ser la elusión del pago de impuestos: es suficiente con que , aunque obre movido por un propósito directo (por el ejemplo el fraude de acreedores privados), prevea el resultado dañoso para la hacienda Pública, y lo acepte en sus consecuencias.”. Op.Cit.Pág.302-303.

³⁹⁶ Debiendo dirigir en este caso la atención a las circunstancias eximentes y atenuantes recogidas con carácter general en el Código Penal Artículo 8 CP (1.973), en cuanto a las eximentes, de difícil aplicación en el caso del delito fiscal, que de forma forzada podrían aludirse las referidas al estado de necesidad; y la atenuantes recogidas en el artículo 9, principalmente la de no tener intención de producir un mal de tanta gravedad, o el arrepentimiento espontaneo y satisfacción del daño antes de la apertura del procedimiento judicial, aunque la mayor parte de la doctrina entiende la imposible aplicación de muchas de éstas. Para FERNANDEZ MONTES, M. (1962), únicamente pueden interesar “los justificantes en la omisión, ya que es difícil, por no decir imposible imaginarse, respecto al pago de los tributos situaciones de justificación o de inculabilidad a través de la legítima defensa, estado de necesidad, obediencia debida, cumplimiento del

conlleva la acción de defraudar³⁹⁷. Como definía RODRIGUEZ MOURULLO “*defraudar equivale, desde el punto de vista jurídico-penal, a causar un daño patrimonial injusto, a través de una mendacidad, astucia o artificio*”³⁹⁸, concepto inseparable del engaño, sin el cual podría llegarse a la incriminación por este delito de numerosas conductas en las que difícilmente se podría reconocer una consciencia de la propia actuación ilegal³⁹⁹. Para MARTINEZ PEREZ⁴⁰⁰ además, el elemento subjetivo contenía también un ánimo de lucro ilícito, el cual no aparece de forma explícita, pero debe entenderse tácitamente comprendido en el verbo «defraudar». La función que cumple el engaño en el tipo del injusto, era la de dejar al margen de lo punible el puro incumplimiento de deberes fiscales, es decir, la de no sancionar penalmente aquellas conductas en las que la falta de pago de los tributos no fuera acompañada de un especial desvalor de la acción, materializado en el empleo de medios engañosos capaces de inducir a error a la Administración tributaria⁴⁰¹. En este sentido, ya vimos como la intención del legislador, no dejaba dudas en cuanto a que el delito fiscal debía contener la intención cierta, y el conocimiento de defraudar, y así lo ponía de manifiesto tanto la primitiva redacción del artículo 34 del Proyecto de Ley, “cometerán delito fiscal los ...que defraudaran maliciosamente”, como en la discusión parlamentaria, en la que se refieren al injusto con los adjetivos *ánimo malicioso*, «*ánimus específico que configure la existencia del delito*, y concretamente, “*a la necesidad imperiosa de definir lo que constituía el ánimo de defraudar, que no solo puede quedar configurado por la voluntad específica de eludir el código tributario, sino que requiere una mayor conceptualización, una mayor graduación en orden a la maliciosidad que lo caracteriza.*”⁴⁰²

deber o ejercicio legítimo del derecho, oficio o cargo, o ejecución de fin reconocido por el Estado”. *Infracciones Tributarias, impunidad, culpabilidad y causas de justificación*. Pág.566. Coinciden con esta posición, PEREZ ROYO,F.(1.972) Op.Cit.Pág.79, y FERNANDEZ CUEVAS,A.(1977) Op.Cit.Pág.53. Opinan que sin son aplicables, BAJO FERNANDEZ, M.(1973) Op.Cit.Pág.566, CASADO HERRERO, D.(1978) *El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal*. Pág.190. y RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983) Op.Cit.Pág.722.

³⁹⁷ Aunque debemos tener en cuenta que el artículo 1 del CP (1973), determina que las acciones u omisiones penadas por la Ley se reputan siempre voluntarias, a no ser que conste lo contrario.

³⁹⁸ “Esto permite asegurar que el nuevo delito fiscal es un claro delito de resultado dañoso. El legislador atendió a las sugerencias de la doctrina que había indicado la conveniencia de configurar al futuro delito fiscal como delito de resultado, y no de mera actividad, de daño y no de simple peligro” Op.Cit.Pág.259-260.

³⁹⁹ DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985) Op.Cit.Pág.85.

⁴⁰⁰ Conclusión número 16. Op.Cit.Pág.421.

⁴⁰¹ MARTINEZ PEREZ,C.(1.986) Op.Cit.Pág.250-251. GÓMEZ DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L.(1977) estima que “El fraude a la Hacienda Pública ha de ser cometido voluntariamente y de propósito. La Ley utiliza la expresión «ánimo de defraudar» y su presencia es absolutamente necesaria para que se produzca el tipo delictivo.” Op.Cit.Pág.272

⁴⁰² DSC N°20 de 5 de octubre de 1977. Pág.790. También en el DSC N°15 de 27 de septiembre, Pág.517, ya se recogía de la exposición del Ponente (Rodríguez Miranda) designado por el Gobierno: “En cuanto al delito fiscal se introduce en el proyecto del Gobierno una modificación sustancial del artículo 319 del Código Penal en el cual se efectúa una alteración general de sus líneas para dar cabida aquí a lo que es una figura universalmente consagrada y es la sancionadora de las conductas que son perjudiciales al erario público en cuanto que constituyen evasiones dolosamente provocadas en el pago de los distintos tributos

Entendemos por tanto, que el legislador -y de acuerdo con éste, así lo entiende la mayoría de la doctrina-, configuró el delito fiscal como defraudación tributaria en la que no concurría un simple incumplimiento de los deberes fiscales -formales o materiales-, sino que en la acción -u omisión como luego veremos-, coincidía una voluntad de engañar⁴⁰³ a la Administración tributaria, y de forma consciente provocar a un daño patrimonial.

En unión a lo anterior, debemos también valorar que, al igual que la acción consciente, que con engaño causaba un daño patrimonial, la omisión podía ser, igualmente un vehículo que indujera a error a la Administración, y por ello dejaba de percibir los ingresos que le correspondían, con el consecuente daño patrimonial. Para CORDOBA RODA⁴⁰⁴ “la inclusión sistemática del presente delito en el título de las falsedades comporta la exigencia de que la acción típica constituya, siquiera sea en mínima medida una falsedad, y, en su virtud, la de que la conducta causante del fraude trascienda de la pura a la simple pasividad”. En esta misma línea QUINTERO OLIVARES⁴⁰⁵ opinaba que, la omisión del deber tributario no constituía delito por si sola, pues obviamente no había falsedad alguna en abstenerse de declarar. Por el contrario, consideramos que, la comisión del delito fiscal por omisión⁴⁰⁶ era perfectamente posible ante la ausencia del cumplimiento formal de las obligaciones de declaración, cuando la ausencia de ésta podía inducir a error⁴⁰⁷, constituyendo este un camino que llevaba al engaño a la Administración⁴⁰⁸;

estatales y locales.” En este sentido la Audiencia Provincial de Bilbao, en Sentencia de 18 de abril de 1987, consideró que: “...entrando en le terreno de la culpabilidad, le parece a este Tribunal también muy dudosa la afirmación, que sería necesaria para la licitud de un pronunciamiento condenatorio de que la interposición de algún medio objetivamente idóneo o capaz de inducir a error a la Administración (...) hubiese obedecido a la consciente voluntad del procesado (...) como conclusión más fundada y segura (...) las omisiones en las que incurrió obedecieron primordialmente a una situación de desorganización, de desconexión y de falta de atención y cuidados precisos, pero no al intento de eludir el pago de tributos.”

⁴⁰³ Sobre la idea de engaño dentro de concepto de defraudación, *Vid.* RODRIGUEZ DEVESA, J.M.(1975) *Op.Cit.*Pág.435, MUÑOZ CONDE, F.(1976) *Derecho Penal. Parte especial*, Pág.220, QUINTERO OLIVARES,G.(1978) *El nuevo delito fiscal*, Pág.1.318. BANACLOCHE PEREZ,J.(1982) *Dolo y cuantía como requisitos en la calificación del delito fiscal*. Pág.327 y ss. FERNANDEZ CUEVAS,A.(1982) *El delito fiscal. Delito imposible?*, Pág.335 y ss.

⁴⁰⁴ CORDOBA RODA,J.(1978) *Op.Cit.*Pág.1014.

⁴⁰⁵ QUINTERO OLIVARES,G.(1978) *Op.Cit.*Pág.710.

⁴⁰⁶ En este mismo sentido el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de marzo de 1988 (Fd.3) “...falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la hacienda puede tomar este hecho -facto concludentia- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar (...) quien omita la declaración exigida con la intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición de quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa...”

⁴⁰⁷ La Audiencia Provincial de Ciudad Real en Sentencia de 26 de noviembre de 1982, considera que “...el silencio del procesado no ha inducido a ningún error al fisco, pues con su omisión de declarar no ha dado lugar en ningún momento a que Hacienda crea en la ausencia del hecho tributario, dado que el contribuyente, además de ser una empresa con actividad industrial y comercial perfectamente conocida, está constituida en Sociedad Anónima, inscrita en el Registro. Y, con anterioridad, ya era «cliente» del Tesoro Público por el mismo concepto tributario por el que ahora es perseguida; es decir que en el caso de autos no ha existido conducta engañosa por omisión que haya inducido a error a la Administración, como acredita que

cuando además y tal como antes señalábamos, el tipo del nuevo delito fiscal, pese a ubicarse en el Título de las falsedades -por un problema estructural, más que conceptual- se aparta ya de éstas, y si bien podía justificarse esta interpretación bajo la vigencia de la anterior norma penal, no encontramos motivos, tras la LMURF, para seguir defendiendo dicha posición.

Las modalidades de defraudación contempladas en el nuevo precepto penal, quedaron tipificadas en, la elusión del pago de los impuestos y, en el disfrute ilícito de beneficios fiscales.

En relación a la primera, *eludir*, significa evitar con astucia una dificultad o una obligación⁴⁰⁹. En la elusión, además de la voluntariedad, debían coincidir la mendacidad, la astucia o el artificio, para que la defraudación fuera delictiva⁴¹⁰. Puede resultar que, el contribuyente realizara una declaración ajustada a derecho, pero que por cualquier motivo no practicase el ingreso correspondiente; respecto a esta premisa, entendemos que, la primera parte del precepto penal, *cometerá delito fiscal el que defraudare...*, no se correspondía con la acción descrita, puesto que el contribuyente no defrauda, sino que simplemente -y sin entrar ahora a analizar un universo casuístico- declara pero no ingresa⁴¹¹. Era posible también, que una interpretación de la norma, llevara al

inmediatamente la actividad administrada se ha puesto en marcha subsanando la falta del contribuyente. (Para que exista delito es preciso la existencia de relación de causalidad entre la conducta engañosa por omisión y la existencia de un posible error sufrido por la Administración.)

⁴⁰⁸ De esta opinión es MARTINEZ PEREZ, C. (1982) Op. Cit. Pág. 276, y BAJO FERNANDEZ, M. (1978) que añade “La cuestión radica en determinar si el requisito exige la exclusividad de la no presentación de la declaración para la operatividad del engaño a la Administración, o bien si tal requisito de la ausencia de la declaración tributaria puede considerarse como primordial para la producción de aquel efecto en la Administración tributaria, pudiendo concurrir otras causas que induzcan a la formación de la opinión engañosa. Exigir que el engaño se deba exclusivamente a la ausencia de la presentación de declaración debida parece excesivo y por otra parte tampoco se puede deducir del tenor de la norma, de ahí que parezca más correcto sostener que el engaño se debe producir primordialmente, pero no exclusivamente como consecuencia de aquella omisión del sujeto.” Op. Cit. Pág. 560

⁴⁰⁹ Conforme a lo establecido por la Real Academia Española. RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1983) Op. Cit. Pág. 262, y MARTINEZ PEREZ, C. (1986) Op. Cit. Pág. 253, se refieren también al significado (que ya no consta en el diccionario de la R.A.E.), como “hacer vana, o hacer que no tenga efecto, una cosa por medio de artificio”.

⁴¹⁰ Como considera la Audiencia Provincial de Salamanca en Sentencia de 9 de octubre de 1982 “...la elusión, es término distinto a evasión porque encierra una intencionalidad deliberadamente dirigida a elaborar un mecanismo defraudatorio y no simplemente de dejar pagar impuestos, del tal manera que sin base cualificada por la malicia, o por la complejidad, que implica una dificultad extrema o gravemente onerosa para la investigación y consiguiente descubrimiento, el hecho será atípico penalmente. Y ello es así porque el mismo precepto comentado alude a la ilicitud en dos ocasiones como queriendo resaltar la idea de un «animus» o «dolo» malo, que, además, se corresponde con la locución «elusión», que según el Diccionario de la Academia de la Lengua, es artificio para burlar el pago del impuesto.”

⁴¹¹ Para AYALA GÓMEZ, I. (1988) “...el sujeto obligado al pago de aquellos que presenta su declaración correctamente (sin que en base a la misma la Administración pueda ser inducida a error, sin ocultación de las bases tributarias), y no realiza el pago, no comete el delito de defraudación tributaria, porque, aunque evita el pago de lo debido, no ha utilizado ningún «artificio» para ello, y ya que la Hacienda es un acreedor privilegiado, puede recurrir a otras vías coercitivas para lograr el cobro de lo debido, sin que el Derecho Penal se convierta en un instrumento de recaudación.” Op. Cit. Pág. 121. Señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de septiembre de 1987 que “cuando el declarante expone todos los datos y factores que a su

contribuyente a entender que no debía declarar, que su declaración debía contener unos datos concretos, que el hecho imponible correspondía con otro tipo de figura tributaria, o bien que el resultado de la liquidación ofrecía un importe inferior al que debiera realizarse. En este caso podríamos estar ante supuestos, o incluso de un fraude de ley, sobre el que igualmente entendemos, no existía el engaño que conlleva a la defraudación, por lo que también serían situaciones de incumbencia tributaria, por ser atípicas en la esfera penal⁴¹².

La literalidad del precepto, atiende a la defraudación *mediante la elusión del pago de impuestos*. Esta definición mantuvo diversos posicionamientos doctrinales, en torno a la calificación que de los tributos realizaba el artículo 26 la LGT⁴¹³. Por una parte estaban los autores que mantenía que por *impuestos* debía entenderse la figura tributaria así definida en la LGT(1963), y de otra parte, aquellos que mantenían que por *impuestos* debía entenderse todo tipo de exacción que se encuentre bajo la denominación de tributo⁴¹⁴. Sin necesidad de extender estas posiciones, primero por no incidir en nuestra investigación y segundo por las inexistentes consecuencias de su redacción -durante el periodo de vigencia del precepto-, entendemos que la inclusión del término *impuestos*, y no *tributos*, cuando posteriormente el mismo precepto establecía la forma de cálculo de los tributos periódicos y no periódicos, podría obedecer a un error del legislador. No obstante, y con la necesidad de atemperar cualquier norma penal, a los elementos del tipo que la concretan, entendemos que para el caso de que se hubiera defraudado una figura impositiva distinta al concepto literal que de *impuestos* nos ofrece la LGT, no hubiera sido posible su incardinación en el precepto penal, puesto que de forma contraria se estaría aplicando una analogía en contra del entonces imputado⁴¹⁵.

juicio han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base liquidable y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten el debate entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya ultima palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica.”

⁴¹² DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985), tras un análisis de las distintas posturas mantenidas por la doctrina en relación al fraude de ley, concluye que “...entiendo que tanto el fraude de ley como la falta de pago del impuesto correctamente declarado no encajan en el tipo descrito por el artículo 319 del Código Penal, no tanto por no producirse una elusión del pago del impuesto -que si se da- sino porque tal elusión no va acompañada del engaño que se exige por la actuación que se manifiesta a través de la elusión, es decir, que no existe, en los supuestos mencionados, defraudación, entendida ésta en los términos en que la defiende la dogmática jurídico-penal. “ Op.Cit.Pág.95. Por su parte PALAO TABOADA, C.(1980), en contra de lo afirmado por ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.(1975) Op.Cit.Pág.15 -en relación a que en el fraude de ley no hay ninguna conducta ilícita, por cuanto se utilizan medios lícitos- señala que la ilicitud de la actuación trata de conseguir la no satisfacción de un tributo que en realidad es debido, subsistiendo tal ilicitud incluso en el caso de que no hubiese una norma positiva que expresamente lo condenase. *El fraude a la Ley en Derecho tributario*. Pág.684-685.

⁴¹³ En el presente apartado nos referimos a la LGT de 23 de septiembre de 1963 en su primera redacción.

⁴¹⁴ GÓMEZ DE GANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L.(1977) Op.Cit.Pág.276, MARTÍNEZ PÉREZ, C.(1982) Op.Cit.Pág.241, RODRÍGUEZ MOURULLO,G.(1.983) Op.Cit.Pág.712.

⁴¹⁵ *Vid.* En este sentido, QUINTERO OLIVARES,G.(1.978), RODRIGUEZ DEVESA, J.M.(1975), BACIGALUPO ZAPATER,E.(1979). FERNANDEZ ALBOR,A.(1981) en referencia a una interpretación extensiva, en la que el término impuestos ha de entenderse como equivalente a tributos en general, o bien en sentido estricto, en la

En relación a la segunda modalidad de defraudación, el disfrute ilícito de beneficios fiscales, observamos dos particularidades que oscurecieron la posibilidad de alcanzar un significado claro desde el punto de vista jurídico-penal -concepto de disfrute ilícito y, concepto de beneficio fiscal- puesto que son dos conceptos que obligaban a recurrir a la norma tributaria para poder aplicar la penal, con la consecuente dependencia mantenida, pese a la pretendida intención del legislador de identificar el delito fiscal como una figura autónoma del orden penal.

Respecto al concepto de *ilícito*, coincidimos con la definición que DE LA PEÑA VELASCO⁴¹⁶ ofrecía sobre este concepto, suscribiéndolo como aquello que es “*contrario al ordenamiento sin que hayan de realizarse mayores averiguaciones en torno a si la licitud es fiscal o penal, pues ello no conduce más que a un conceptualismo que no reviste mayor transcendencia práctica*”, cuando además, la información que llegará al juzgador, serviría para adoptar una postura en cuanto a la definición que hubiera de atribuirse al *disfrute*, siendo una ilicitud penal en caso de así entenderlo el juzgador, o quedando en una apreciación tributaria en caso contrario. Por el contrario, y en el mismo sentido anteriormente expuesto en cuanto a la interpretación restrictiva del término *impuestos*-, consideramos que una interpretación extensiva del concepto *disfrute ilícito*, podría haber conllevado ciertos problemas interpretativos al juzgador penal, cuando dicha ilicitud debía

que impuestos es una variedad de los tributos, ofrece las siguientes conclusiones: si se considera el sentido estricto se puede creer que se excluyen del nuevo delito los fraudes de mas de dos millones de pesetas si se realiza mediante la elusión de tributos que no encajen en el concepto de impuestos. No obstante, una interpretación general “puede conculcar el principio in dubio pro reo (...) no parece conveniente forzar la redacción del artículo para evitar que queden impunes conductas que si debieran ser abarcadas por la redacción del precepto, pero que no lo están.” Op.Cit.Pág.56. Para RODRIGUEZ DEVESA, J.M.(1980) entiende que si bien todo impuesto es un tributo, no todo tributo es un impuesto, de lo que se deduce que la expresa mención de “tributos” en el número dos del artículo 319 abarca los “impuestos, y no viceversa. Op.Cit.Pág.969. Junto a las distintas opiniones doctrinales, la redacción del artículo 34.1, según el Proyecto de Reforma, contenía la palabra “tributos”, y la redacción definitiva del precepto contiene la palabra “impuestos”, de lo que cabe plantearse si la voluntad del legislador fue la de someter a la disciplina penal, las defraudaciones de cualquier tributo a partir de dos millones de pesetas, o bien únicamente las de los impuestos, como categoría de los tributos.

Por contra, la Circular 2/1978 de la Fiscalía del Tribunal Supremo sobre la persecución del delito fiscal, señalaba que: “por impuesto habrán de entenderse no solo los tributos que fiscalmente reciben aquella denominación, sino cualquier exacción fiscal o parafiscal como resulta del propio texto legal que en el apartado dos se refiere genéricamente a “tributos” y no “impuesto” con una dicción mucho más amplia.” A su lado también, la Circular de la Subsecretaría de Hacienda 15 de abril de 1982 sobre las actuaciones administrativas previas a la formulación de denuncias por posibles delitos fiscales, indicaba que “ el término “impuestos” contenido en el párrafo primero del artículo 319 del Código Penal comprende también las restantes modalidades de tributos, según se deduce de la finalidad y el contexto del precepto”⁴¹⁵, si bien entendemos que las anteriores constituyen una normativa interna, que en ninguna caso debería alterar las características del tipo⁴¹⁵. De la interpretación que hacen la Fiscalía y la Subsecretaría, Vid. SIMON COSTA,E.(1990) *Delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.728, y BANACLOCHE PÉREZ,J.(1982) Op.Cit.Pág.330. La Orden Ministerial de 26 de mayo de 1.986 creó la unidad especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, a la que se le encomienda la coordinación de las actuaciones en las que existan indicios racionales de delito fiscal.

⁴¹⁶ Op.Cit.Pág.102.En un análisis mas detallado del concepto ilícito, por todos, Vid. MARTINEZ PEREZ,C.(1986) Op.Cit.Pág.257-261 y, AYALA GÓMEZ, I.(1988) Op.Cit.Pág.153-157

estar referida únicamente al impuesto que se defrauda, y no a otro tipo de figuras impositivas o circunstancias que pudieran rodear a la acción típica.

Respecto al concepto de *beneficio fiscal*⁴¹⁷, entendemos que recogía los supuestos de deducciones, reducciones, bonificaciones, exenciones y desgravaciones tributarias⁴¹⁸. Ahora bien, este *beneficio fiscal* podía operar de dos formas; bien como una minoración de la cuota a ingresar, en un determinado impuesto, que produce el resultado típico del delito fiscal, o bien como una percepción obtenida del ente público, que sin afectar a impuesto alguno, se ha percibido mediando defraudación, como pudiera ser el caso de las subvenciones. Empezando por estas últimas, entendemos que no se pueden incardinar en el tipo del delito fiscal, de acuerdo con su redacción, puesto que la referencia constante del precepto, alude a la defraudación en relación a impuestos y tributos, sin que las subvenciones percibidas con carácter independiente a cualquiera de estas figuras impositivas, quede contemplada en esta norma penal⁴¹⁹. Circunstancia distinta sería que la subvención hubiera sido percibida por motivo de un determinado Impuesto, lo que en este caso sí entendemos que quedaría incluida en éste, no por el concepto de subvención, sino por el propio concepto de beneficio fiscal, siempre que afectara de forma directa a la cuota definitiva que se debiera ingresar. Respecto a la clasificación general que se realizaba de beneficios fiscales, entendemos que la amplitud del concepto impedía una concreción que advirtiera en el tipo penal la posibilidad de conciliar un interpretación jurídico-penal, sin la remisión a las normas tributarias, en las cuales la definición del concepto, abarcaba un amplio espectro de posibilidades, por lo que habría que estar a cada caso concreto, para determinar que, lo que se venía a proponer como beneficio fiscal, primero se encontrara incluido como tal en una norma que afecte a la Hacienda estatal o local, y segundo, estando

⁴¹⁷ AYALA GÓMEZ, I. (1988) "...se hace necesario acudir a las categorías tributarias y financieras para lograra el objetivo de la correcta interpretación, dado que, en definitiva, se trata de un concepto atinente a aquellas, de modo que solo una comprensión de su alcance y significación puede servir para determinar al interprete penalista cual sea el que quiere otorgar, habida cuenta de la ratio de la norma." Op.Cit. Pág.133, para más adelante señalar que "la doctrina ha tratado de poner de relieve sobre la distinta naturaleza de las distintas categorías que integran los beneficios fiscales: aquellas que suponen una reducción de la cuota tributaria debida al ente público, y las que implican una devolución, una salida de dinerario de las arcas públicas." Pág.143

⁴¹⁸ En este sentido se manifiestan GÓMEZ DE GANAN y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L. (1977) Op.Cit. Pág.277 y NOREÑA SALTO, J.R. (1983) Op.Cit. Pág.200

⁴¹⁹ RODRÍGUEZ MOURULLO, G. (1983) señala que "el disfrute ilícito de subvenciones, sin perjuicio de que pueda constituir en su caso una infracción punible distinta, no queda comprendido en el delito fiscal (...) La interpretación propuesta encuentra su argumento a favor en el apartado 2 del nuevo artículo 319, que «para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior», es decir, tanto para las que se producen por «elusión del pago de impuestos» como para las que se causan mediante el «disfrute ilícito de beneficios fiscales», atiende si se trata de tributos periódicos, al «importe de lo defraudado en cada periodo impositivo», y si los tributos no tienen carácter periódico, a «cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación» (...) Por consiguiente, el apartado 2 del artículo 319 presupone que las defraudaciones a que se refiere el apartado anterior se conectan, en todo caso, con el pago de los tributos, y no también con la percepción de subvenciones." Op.Cit. Pág.48

directamente vinculado al *impuesto* que se defraudaba, sirviera como vehículo para éste fin.

El último requisito del tipo, respondía a la cuantía defraudada, que debía ser por importe igual o superior a los dos millones de pesetas⁴²⁰. Con este elemento, el tipo volvía situar la diferencia entre el ilícito administrativo y el ilícito penal en función de una determinada cuantía, como ya sucediera en las antiguas Leyes Especiales de Fraude (1830 y 1852)⁴²¹. También, tal y como sucediera en la antiguas Leyes, la cuantía, también será un requisito de procedibilidad⁴²²; es decir, primero operará como elemento que diferencia la infracción tributaria del delito fiscal, para en segundo lugar, constituir el motivo que obliga el traslado de los hechos, del ámbito administrativo a la Jurisdicción penal⁴²³.

Esta afirmación, nos lleva a otras dos consideraciones que la doctrina, y como más adelante veremos la Jurisprudencia, mantuvo en relación a si la cantidad establecida en el precepto penal podía ser considerada como un elemento del tipo, o bien como una condición objetiva de punibilidad.

De acuerdo a lo señalado sobre el debate parlamentario de la LMURF como, al concepto de defraudación que integra el engaño y la malicia, entendemos que el legislador no consideró una u otra teoría, sino que simplemente estableció un límite desde el cual la infracción tributaria, pasaría a ser un resultado reservado para su castigo a la Jurisdicción penal -y no a la actividad sancionadora de la Administración⁴²⁴- al tener este orden

⁴²⁰ Como señala TEJERIZO LOPEZ, J.M. (1977) En el artículo 35 de la Ley se establece el tope a partir del cual se entiende cometido el delito tributario. Ahora bien, el mencionado precepto no aclara en absoluto a que concepto se está refiriendo, pues habla sucesivamente de cantidad, suma defraudada, cantidad defraudada, cuantía, importe, cuota, etc. (...) Tampoco se indica en la Ley si la cuantía señalada debe corresponder a un solo tributo o si se pueden acumular varios tributos." *Comentarios a las Leyes sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*. Pág. 656.

⁴²¹ Vid. Primera Parte, Apartados III.- y IV.-

⁴²² Será elemento del tipo, o una condición objetiva de punibilidad, en el Orden penal. Para PEREZ ROYO, F. (1977) Op. Cit. Pág. 369-370, y para BACIGALUPO ZAPATER, E. (1º. 1979) Op. Cit. Pág. 125, la cuantía establecida en el artículo 319 opera como una condición objetiva de punibilidad, considerando que la exigencia de un daño causado al Erario mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, se produce cuando, la lesión causada excede del importe fijado, y, cuando no llega a ésta, puesto que en este caso, los hechos también son típicos, antijurídicos y culpables, por lo que la limitación de la punibilidad solo afecta a la sanción de la lesión de la norma, pero no al delito mismo. Para MARTINEZ PEREZ, C. (1982), "en la medida en que el delito fiscal es una auténtica defraudación su consumación requiere la efectiva causación de un daño patrimonial, pero el legislador penal no ha tipificado todas las defraudaciones que causan un daño patrimonial, sino solo las que desde un punto de vista ético resultan mas intolerables, de ahí que se incluya en el tipo del delito fiscal el límite de los dos millones de pesetas". Op. Cit. Pág. 278-279. De la misma opinión se muestra DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) Op. Cit. Pág. 110.

⁴²³ En las leyes especiales la cuantía operaba de forma inversa. Si la cuantía de la defraudación era superior a un determinado importe, la sanción correspondía al orden penal; si la cuantía era inferior, la sanción correspondía al orden tributario. Pero en una u otra circunstancia, la defraudación tenía naturaleza penal, y no tributaria.

⁴²⁴ En nuestra opinión, como ya adelantamos, el delito fiscal no es una infracción tributaria que se transforma en delito, sino que la defraudación que alcanza o supera los dos millones de pesetas, es delito. Posición que si bien, no consideramos aplicable a la configuración del delito fiscal según la redacción de la Ley de 1.977,

atribuidas la competencia para imponer condenas privativas de libertad. A partir de aquí, entender que, el importe de la defraudación debe ser abarcado por el dolo -lo que lo configura como un elemento del tipo-, o bien que no debe abarcar dicho conocimiento -condición objetiva de punibilidad- conlleva consecuencias de índole exclusivamente penales.

No obstante, una u otra postura, incidiría de manera notable en el procedimiento tributario del traslado del tanto de culpa, por lo que brevemente, y en lo que entendemos que puede afectarle -puesto que no es el objetivo de nuestro trabajo profundizar en el asunto- vamos a tratar de establecer la diferencia entre una u otra postura.

En el primer caso -la cuantía como elemento del tipo-, supone una defraudación que, en sede tributaria, reúne todos los elementos que integran el delito; es decir, en el procedimiento tributario se ha observado que en la defraudación coincide lo típico, antijurídico, culpable y punible, debiendo trasladar el conocimiento de los hechos a la Jurisdicción penal, para que sea en ésta donde se determine la condena. Obviamente esta postura⁴²⁵, requería una actividad de la Administración que, con carácter previo al traslado del tanto de culpa, en primer lugar practicara una liquidación del importe de la defraudación, y segundo lugar, motivara las circunstancias volitivas que rodeaban a ésta, de modo que, las actuaciones tributarias previas a la conexión con el proceso, tenderían a valorar y demostrar una defraudación en la que, además del elemento cuantitativo, coincidía el ánimo de producirla⁴²⁶. Por este motivo, existían defraudaciones tributarias que, superando el límite del precepto penal, no eran remitidas a éste Orden, puesto que en la conducta del defraudador no se observaba por parte de la Administración, el ánimo o conocimiento de realizar una defraudación por el importe típico penal.

será, una vez suprimida la prejudicialidad administrativa, la posición más acorde a las posteriores regulaciones de la figura delictiva.

⁴²⁵ Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1.988 (FD.4º): “El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, pero es imprescindible que el perjuicio alcance determinado nivel –dos millones de pesetas en la Ley aplicable- para provocar la reacción penal, y este límite (...) es característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, a parte del ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y conciencia de la cuantía de esta última.” En el mismo sentido Sentencia de la Audiencia Provincial de Salamanca de 9 de octubre de 1.982 “Ahora bien, esta tipicidad, que los dogmáticos conocen con el nombre de «elemento del injusto», entra a formar parte del tipo, de tal modo que sin ella no hay delito.”

⁴²⁶ Esta actividad, conduce por tanto a una posible actuación pre-procesal tributaria en orden a investigar y demostrar unos hechos posiblemente delictivos, con las consecuencias que más adelante estudiaremos. Entendemos que la diferencia entre una u otra teoría radica en que, la cuantía como elemento del tipo, es un requisito ineludible para el castigo del resultado; si la defraudación no alcanza los dos millones de pesetas, será una infracción típica tributaria, pero no será un delito. Si se entiende la cuantía como condición objetiva de punibilidad, cualquier defraudación puede ser delictiva, pero únicamente será punible en el ámbito penal cuando alcance los dos millones de pesetas, quedando por debajo de esa cifra a sujeta a una posible sanción tributaria.

En el segundo caso -la cuantía como condición objetiva de punibilidad-, el conocimiento por parte del defraudador de que su acción u omisión, puede alcanzar -o no- el límite establecido por el precepto penal, es independiente a cualquier valoración⁴²⁷ que se haya de realizar con carácter previo al traslado del tanto de culpa; es decir, producida la defraudación por importe igual o superior a dos millones de pesetas, los hechos deben ser trasladados a la Jurisdicción penal, y los aspectos que rodean a ésta, serán directamente valorados por el Juez penal. Esta postura, y conforme a los requisitos de procedibilidad que más adelante veremos, requería igualmente la liquidación en sede tributaria del importe defraudado, pero a diferencia de la postura anterior, no se tenía que incorporar al expediente administrativo de traslado ninguna interpretación o juicio de valor de la Administración, puesto que la punibilidad o no de la defraudación sería una actividad exclusiva del Juez Penal, y únicamente si el Juez consideraba no punible la defraudación, podría ésta ser sancionada en sede tributaria.

Conforme a lo anterior, entendemos que la diferencia fundamental que afectaba al traslado del tanto de culpa, procedía de la actividad previa de la Administración. Cuando ésta -según establece el sistema de la LMURF- realizaba el traslado del tanto de culpa, es porque tiene el convencimiento de que la defraudación tributaria revestía todos y cada uno de los caracteres del delito, puesto que una vez comprobado que el importe defraudado alcanzaba o superaba los dos millones de pesetas, también observaba que concurrían los aspectos subjetivos. Además, con el traslado, la Administración esperaba que el Juez penal condenara la defraudación, de acuerdo a la valoración que se realiza en sede tributaria. Por el contrario, si la cuantía no era un elemento del tipo, sino una condición objetiva de punibilidad, debería ser calculada en sede penal, que es donde se debían concretar la coincidencia de los elementos del tipo, para determinar si la defraudación era o no de carácter delictivo, lo que impedía que se cumpliera el requisito de procedibilidad, como era la firmeza de la liquidación practicada por la Administración, con carácter previo al inicio del proceso penal.

En nuestra opinión, el artículo 319 según la redacción de la LMURF, establecía la cuantía como un elemento del tipo, y no como una condición objetiva de punibilidad, lo que parece significar que la Administración tributaria, con carácter previo al traslado de la causa a la Jurisdicción penal, podía comprobar y ratificar todos los elementos del tipo penal. Esta posición mantiene su lógica al prever que, el traslado del tanto de culpa se

⁴²⁷ MARTINEZ PEREZ,C.(1986), "...reina un cierto consenso en la doctrina a la hora de subrayar que las condiciones objetivas de punibilidad son elementos ajenos al injusto y a la culpabilidad, recalándose con frecuencia que, por tanto, estas condiciones se hayan al margen no solo de la culpabilidad, sino también de la causalidad." Op.Cit.Pág.265

realizaría una vez que el acto liquidatorio hubiera adquirido firmeza, tras la conformidad o, tras las actuaciones del Tribunal administrativo posterior, de modo que confirmada la cuantía defraudada, la Administración daría trámite al traslado cuando estimara que junto al anterior elemento del tipo, coincidían el resto de supuesto que contemplaba la norma penal.

Otro aspecto de la cuantía, venía relacionado por aquellos conceptos que debían integrar ésta. El artículo 319 de la norma penal, no establecía dentro de la descripción general del tipo, referencia alguna a la cuantificación de la deuda tributaria, señalando únicamente como elementos de la defraudación los *impuestos* y el disfrute ilícito de *beneficios fiscales*. Posteriormente, el apartado segundo, se refería, para determinar la *cuantía* de los tributos periódicos, al importe defraudado en cada periodo impositivo, y respecto a los no periódicos, se estableció que la *cuantía* estaba referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible fuera susceptible de liquidación. Únicamente el tercer apartado del precepto, establecía como cuantía de la defraudación, la *cuota defraudada*.

Para conocer que significado tenía el concepto “cuota”, dentro de la norma penal, y debido a la imprecisión⁴²⁸, debemos remitirnos a la LGT. El artículo 58 de la norma tributaria⁴²⁹ señalaba que, la deuda estará constituida esencialmente por la cuota (determinada en función del tipo de gravamen, o por cantidad fija) liquidada a cargo del sujeto pasivo. En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria, los recargos exigibles sobre las bases o las cuotas, los intereses de demora, los recargos por aplazamiento o prórroga, el recargo de apremio, y las sanciones tributarias.

La doctrina mantuvo diversas posturas en relación al significado y transcendencia de los elementos que deben integrar la *cuota* dentro del precepto penal, como importe que se debía entender defraudado.

⁴²⁸ El artículo 35 de la LMURF se refiere a impuestos y a cuantía. Solo en su apartado tercero se refiere a cuota.

⁴²⁹ Artículo 58 de la Ley General Tributaria 230/1963 de 28 de diciembre, según redacción dada por el artículo 15.1 del Decreto Ley 6/1.974, de 27 de noviembre: “Uno. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo cincuenta y cinco y liquidada a cargo del sujeto pasivo. Dos. En su caso también formarán parte de la deuda tributaria: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos. b) El interés de demora, que será el legal del dinero. c) El recargo por aplazamiento o prórroga. d) El recargo de apremio; y e) Las sanciones pecuniarias. Tres. Los recargos citados en las letras c) y d) del apartado anterior podrán fijarse reglamentariamente.”

Artículo 55 LGT: “La cuota tributaria podrá determinarse en función del tipo de gravamen aplicable, según cantidad fija señalada al efecto en los pertinentes textos legales, o bien conjuntamente por ambos procedimientos.”

Por un lado, BAJO FERNANDEZ consideraba que los conceptos de intereses de demora, recargos y sanciones, no podían integrarse en la cuantía defraudada, por cuanto esas partidas no eran consecuencia del engaño, sino producto de otras circunstancias diversas; para MARTINEZ PEREZ los conceptos que la deuda tributaria podía contener, no se correspondía con una única obligación del sujeto pasivo, sino que existían una pluralidad de obligaciones tributarias, siendo una de ellas la principal, y las demás accesorias e independientes; para RODRIGUEZ MOURULLO la cantidad defraudada debía ir referida al momento en que se presentaba la declaración y no al de la liquidación definitiva, no siendo por tanto estos conceptos integrables en el momento anterior; con la apreciación que hacemos, de entender la misma opinión aplicable a la liquidación practicada ante la no presentación de la declaración, puesto que, una cosa sería la liquidación de la cuota defraudada en un momento temporal, y otra la liquidación que, de los intereses y recargos -y en su caso de las sanciones que sean aplicables-, se practicara posteriormente en atención a la cuota defraudada⁴³⁰.

⁴³⁰BAJO FERNANDEZ,M.(1978) Op.Cit.Pág.561. MARTINEZ PEREZ,C.(1982),Op.Cit.Pág.267. RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983), Op.Cit.Pág.272-274. En relación a las interpretaciones de la Fiscalía del TS (Circular 2/1978) y la Subsecretaría de Hacienda en su Circular de 15 de abril de 1.982, la primera entiende que “la cuantía de la defraudación no se determina por el total de la deuda tributaria, En primer lugar, porque no deberán computarse las sanciones fiscales, recargo por demora o en concepto de intereses. No obstante, si lo serán los recargos que resulten procedentes y exigibles al liquidar originalmente la exacción. Además no son acumulables las distintas cuantía defraudadas cuando corresponden a distintos tributos no periódicos, habiéndose de entender por tales aquellos que responden a hechos imposables distintos cada uno de los cuales sea objeto de una propia y única liquidación. Los tributos periódicos, es decir, aquellos que responden al mismo hecho impositivo si habrán de acumularse en tanto que correspondan a un mismo periodo impositivo.”; la segunda, “La cantidad defraudada (...) ha de entenderse referida a la cuota defraudada y no a la deuda tributaria (art.58.1 de la Ley General Tributaria), adicionando a la primera los recargos sobre la base o la cuota legalmente exigibles siempre que su percepción corresponda al Tesoro Público. Quedan excluidas las sanciones, intereses de demora y recargo de otra naturaleza a que se refiere el artículo 58.2 de la Ley General Tributaria (...) A los efectos del mismo apartado y precepto, no deben ser acumulados las cuantías defraudadas por tributos periódicos y no periódicos, ni por los distintos tributos de una u otra naturaleza entre sí, ni por los de carácter estatal o local.” Si se observa, la interpretación de la Fiscalía y de la Subsecretaría, únicamente consideran posible sumar a la cuota defraudada los recargos legalmente exigibles. En este punto, del que DE LA PEÑA VELASCO,G.(1985) Op.Cit.Pág.114-118, realiza una amplia exposición –que finalmente no compartimos- consideramos que estos recargos no deben ser adicionados a la cuota defraudada, para que en conjunto pueda alcanzar o superar los 2.000.000 de pesetas. En primer lugar, como señala QUINTERO OLIVARES,G.(1978) Op.Cit.Pág.1.321, porque la cuota defraudada debe ser interpretada de forma restrictiva. En segundo lugar, porque estos recargos, son un porcentaje que se aplica sobre el importe resultante de la liquidación de un impuesto, previus, y que obedece a criterios tributarios distintos a la obligación liquidatoria del hecho imponible principal, posterius. En tercer lugar, la defraudación, se dirige contra un impuesto o impuestos determinados, sin que pueda entenderse –a priori-, el ánimo de defraudación dirigido a defraudar también el recargo, lo que también incidiría en, si el dolo –partiendo de la teoría de la cuantía como elemento del tipo- abarca únicamente la cuantía del impuesto defraudado, o abarca los dos conceptos (puede producirse la defraudación de un impuesto por 1.900.000 pesetas siendo el recargo sobre esa cuota de 150.000 pesetas; si consideramos que el dolo abarca únicamente la cuota del impuesto, y no la del recargo, estaríamos en una infracción típica tributaria, sin transcendencia penal). En cuarto lugar, la posible defraudación de una cuota que integre el resultado de liquidar el impuesto, más el recargo, es una opción que se aleja de la voluntad del posible defraudador, puesto que el recargo legalmente establecido, se aplica de forma posterior, a la liquidación de la cuota principal, aunque en su caso deban ser ingresados de forma conjunta, y conforme a la literalidad del precepto, el tipo del injusto queda definido por la defraudación de impuestos o de beneficios fiscales, y no por los impuestos y recargos legalmente aplicables.

Planteadas las anteriores posturas, debemos situar los distintos conceptos que pueden integrarse en el artículo 319:

a) La descripción de la acción típica, y de los elementos del tipo, recogidos en el primer apartado del precepto, atendían únicamente al concepto impuestos y beneficios fiscales. Por tanto la cuota defraudada, como concepto penal -sin remisión a la norma tributaria para conocer su significado-, se traducía en el impuesto que se debería haber ingresado, o en el importe del beneficio fiscal ilícitamente disfrutado. Los impuestos y los beneficios fiscales, no debían incluir los conceptos señalados en el segundo apartado del artículo 58 de la LGT (1.963). Cualquier otra apreciación, significaba una adición artificial, que únicamente opera en el ámbito tributario.

b) En cuanto a los tributos periódicos, la norma penal señalaba que, la cuantía (que no cuota) sería el importe defraudado en cada periodo impositivo, en clara referencia al primer apartado del artículo, es decir al *impuesto* defraudado⁴³¹.

c) En los tributos de carácter no periódico, la cuantía se entendía referida, a los distintos conceptos por los que un hecho imponible fuera susceptible de liquidación. La liquidación del hecho imponible no integraba intereses de demora, recargo o sanciones, que eran conceptos adicionales de forma posterior a la liquidación del hecho imponible, y que respondían a la consecuencia del retraso en el cumplimiento de la obligación formal y material, pero no al hecho imponible en que se incurre.

d) El concepto *cuota* defraudada, únicamente se mencionaba dentro del precepto, en el caso de las entidades mercantiles, de lo que a priori entendemos que, la posibilidad de entender la *cuota*, integrada por los demás conceptos señalados en la norma tributaria, únicamente podía dar lugar a discusión en esta situación. No obstante, el artículo 319 si fue preciso en la descripción del tipo al indicar que, la defraudación consistía en la elusión de impuestos, o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, lo que impedía de alguna manera afirmar que la cuota defraudada podía contener otros conceptos, que no eran precisamente, *impuestos o beneficios fiscales*, puesto que, los recargos⁴³², los interés de demora y las

⁴³¹ La Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, en Sentencia de 14 de diciembre de 1984, considera que: "...el bien jurídico que se pretende proteger (...) se ataca mediante la elusión del pago de impuestos, término técnico que excluye a las otras dos clases de tributos, tasas y contribuciones especiales, y ello por el alcance restrictivo que ha de darse a la interpretación y valoración de los términos y conceptos que integran cualquier tipo penal en contra del criterio mantenido en las circulares de la Fiscalía General de 20 de abril de 1978 y la Subsecretaría de Hacienda de 15-4-1982..."

⁴³² En el caso particular de los recargos legales (art.58.dos.a LGT), entendemos igualmente que no deben ser considerados parte a la cuota defraudada. En primer lugar porque responden a un "impuesto sobre otro impuesto" y no al impuesto principal que se pretende eludir, aunque la elusión afecte al otro. En segundo lugar, entendemos que la defraudación se produce contra un bien jurídico representado por el Tesoro Público, y no frente a otros entes públicos. En tercer lugar, y de entender la defraudación de forma indistinta hacia el Tesoro Público y hacia otros entes públicos, entendemos que la defraudación se produciría de acuerdo al importe defraudado a cada uno de estos, y no de forma simultánea y por el total de la defraudación. Y en

sanciones, no gozaban de esta definición ni en la norma penal, ni en la norma tributaria. Además, el artículo 58 de la LGT (1.963), se refería a la cuota *liquidada a cargo del sujeto pasivo*, de lo que a sensu contrario, entendemos que la defraudación, como delito, quedaba referida a la cuota no liquidada a cargo del sujeto pasivo, y no a los intereses, recargos y sanciones, que no podían ser liquidados a cargo del sujeto pasivo, por requerir una actuación posterior de la Administración; actuación que igualmente sería posterior al momento en que se produjo la defraudación, y por tanto al momento de la consumación del hecho delictivo.

Conforme a los planteamiento que hemos realizado, y por remisión a la norma tributaria, la *cuota*, quedaba definida en el artículo 55 de la LGT (1.963), siendo ésta, el núcleo de la defraudación, y no los elementos que por, circunstancias netamente tributarias, pudieran ser adicionados para configurar el total de la deuda tributaria.

El análisis efectuado sobre la primera parte del artículo 319, y antes de avanzar con el análisis de la segunda, permite situar la principal característica de esta figura delictiva - en relación a la anterior regulación- en el concepto de defraudación. Este concepto, no solo implica un giro en la orientación de la norma penal sobre la persecución de este tipo de ilícitos, sino que comprende con carácter previo un cambio en el sistema de tributación. Como ya observábamos, el sistema tributario había empezado a orientar la función liquidatoria a partir de la información facilitada por el contribuyente, a una función de control sobre la autoliquidación practicada por éste, siendo precisamente esta orientación la que permite establecer un nuevo enfoque de la figura delictiva.⁴³³

cuarto lugar, nada establece la norma penal sobre la posible acumulación de cuantías defraudadas de forma simultánea, para alcanzar el importe típico. Podría suceder que el contribuyente pretendiera una defraudación del impuesto estatal, desconociendo que sobre el mismo existe un recargo, lo que excluiría el dolo sobre una parte de la cuantía, que al detrarse de la suma total, disminuyera el importe por debajo de la cifra típica exigible en el delito. Por su parte la Instrucción 2/1980 de la Inspección Central del Ministerio de Hacienda vino a señalar: “la cantidad de dos millones de pesetas, como determinante de carácter objetivo de la figura delictiva, vendrá referida al montante de la cuota debida más los recargos que fueran procedentes y exigibles para el Tesoro Público al liquidar originariamente la exacción, es decir, los conceptos previstos en el número 1 y en el apartado a) del número 2, ambos del artículo 58 de la vigente Ley General Tributaria...” Señala a este respecto el Tribunal Supremo en Sentencia de 23 de diciembre de 1.991 -FD 1º- “El tipo impositivo aplicable, a efectos del ITE, debe ser el 4 por 100 o, a lo sumo, el 4,5 por 100; sin tener en cuenta, por tanto el 1 por 100 del recargo provincial, que únicamente habrá de tenerse en cuenta para la determinación del importe íntegro de la deuda tributaria, pero no para la determinación de la cuota al impuesto de ITE”.

⁴³³ La defraudación, como núcleo del tipo penal, no requiere un acto previo de la Administración para que el delito quede consumado, puesto que será el propio contribuyente quien, ante el incumplimiento de la obligación material impositiva pueda consumir el delito. Cuestión distinta como veremos, será el requisito de procedibilidad que representa la firmeza del acto de liquidación, que reconoce a la Administración -desde una norma penal- la función que le es típica y privativa, como es la competencia para comprobar, investigar, liquidar y exigir el pago de la cuota correspondiente, reservando para la Jurisdicción penal la función que le es típica y privativa, como es la investigación, enjuiciamiento y posible castigo del delito.

II.III.II.- Delimitación del elemento subjetivo del delito.

Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.

La inclusión en la norma penal, de estas acciones u omisiones tipificadas de manera autónoma como infracciones tributarias en la LGT (1963), permite plantear varias interpretaciones. En un primer lugar, bajo una posición excluyente, el ánimo de defraudar existiría únicamente cuando concurrieran, junto a la defraudación, las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y la negativa u obstrucción a la labor inspectora; esta interpretación, permitía a su vez diferenciar tres supuestos: una defraudación en la que mediara falsedad, una defraudación en la que mediaran anomalías sustanciales en la contabilidad, o una defraudación en la que mediara negativa u obstrucción a la labor inspectora, de modo que, la presunción de la defraudación quedara resuelta, por la participación de uno de estos tres supuestos. En cualquiera de los anteriores, si la acción u omisión del pago de los impuestos, o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, no llevaba aparejada alguno de estos supuestos, no coincidirían todos los elementos del tipo penal⁴³⁴; de lo que entendemos que, bajo esta interpretación, una defraudación por importe igual o superior a dos millones de pesetas, en la que no concurrieran estos supuestos -conjunta o de manera aislada- podrían ser relevantes en el ámbito tributario, pero no en el penal.

Una segunda interpretación, vendría dispuesta en un sentido amplio, es decir, era defraudación, la elusión del pago de impuestos o disfrute ilícito de beneficios fiscales por importe igual o superior a dos millones de pesetas, con carácter general⁴³⁵; y además, existía ánimo de defraudación, en aquellas situaciones en que, debiendo llevar una contabilidad, ésta, presentara falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad, o cuando se obstruyera o negara la acción investigadora de la Administración tributaria, situaciones en la cuales, no solo existiría una defraudación, sino que además se presumía la

⁴³⁴ GÓMEZ DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L.(1977) señala que sin un razonamiento excesivo “se han querido penalizar solo determinadas infracciones tributarias de defraudación, precisamente por ser las que de forma más acusada demuestran una voluntad defraudatoria para con la Hacienda Pública (...) De esta suerte la frase legal «se entiende que existe ánimo de defraudar» sería definitoria y no ejemplificativa.” Op.Cit.Pág.274. Comparten esta opinión CÓRDOBA RODA,J.(1978) Op.Cit.Pág.694; SAINZ SAINZ,J.M.(1981) En torno al delito fiscal. Pág161.

⁴³⁵ De esta opinión es IGLESIAS PUJOL,L.I. (1982) Op.Cit.Pág.282. RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983) por su parte señala que, “...la Ley configuró al delito fiscal con plena autonomía y no acudió para nada a la técnica del reenvío a la Ley General Tributaria. El concepto de defraudación, como centro neurálgico del nuevo delito debe entenderse (...) en sentido jurídico penal, y no de acuerdo con la noción de infracciones de defraudación con que opera la Ley General Tributaria.” Op.Cit.Pág.278.La Audiencia Provincial de Ciudad Real en Sentencia de 26 de noviembre de 1982 considera que “...el elemento básico del tipo penal «la defraudación» ha de entenderse de acuerdo con el concepto general que esta expresión tiene en el área penal, de un engaño, mendacidad o artificio mediante el cual se irroga un daño patrimonial injusto; por ello, en plano subjetivo, no puede haber delito fiscal, sin intención de engañar por parte del sujeto agente.”

voluntad de su comisión⁴³⁶, por haber utilizado o mediado cualquiera de los supuestos establecidos, que como señala BAJO FERNANDEZ⁴³⁷ las convertía en un catálogo de presunciones, que no limitaba otras modalidades de comisión del delito.

Si se observa la redacción del artículo 34 del Proyecto de Ley, estas presunciones no se encontraban separadas de los elementos del tipo, sino que eran parte de él, puesto que la redacción primitiva señalaba que:

“1. Cometerán delito fiscal los que en su provecho o en el de terceros defraudaren maliciosamente al Tesoro Público o a las Haciendas Locales, eludiendo el pago de los tributos que les correspondan o disfrutando ilícitamente de ventajas fiscales, siempre que el importe de la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente por cada tributo o concepto impositivo, sea superior a 2.000.000 de pesetas y concurra alguna de las circunstancias siguientes: Que hayan ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración Tributaria. Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan falsedades o anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción de los tributos, puestas de manifiesto en actuaciones de la Administración Tributaria...”

Como vemos, el legislador inicialmente configuró el tipo delictivo, como una defraudación, en la que además del elemento económico, debían coincidir cualquiera de las acciones u omisiones tipificadas. La redacción que finalmente resultó aprobada, sustituyó a la redacción inicial, “*y que concurra alguna de las circunstancias siguientes*”, por “*se entiende que existe ánimo de defraudar*”, con lo que entendemos, como indicaba DE LA PEÑA VELASCO⁴³⁸, que “*el legislador pretendió precisamente no reducir a aquellos exclusivos casos la posibilidad de cometer delito fiscal.*”⁴³⁹ En nuestra opinión, el

⁴³⁶ En opinión de, DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) estas presunciones consisten más “en una inversión del principio indubio pro reo por su contrario indubio contra reo.” Op.Cit.Pág.153.

⁴³⁷ BAJO FERNANDEZ, M. (1978) Op.Cit.Pág.568. En este mismo sentido, DEL POZO LOPEZ, J. y, ARNAU ZOROA, F. (1977), *Anotaciones sobre el delito fiscal*. Pág.426, y BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1977) Op.Cit.Pág.743. Para DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) “...desde un punto de vista gramatical es claro que los dos párrafos del artículo 319 del Código Penal están separados por un punto y seguido, lo que permite pensar que mientras en la primera parte se está describiendo el tipo del delito, en la segunda se regula una cuestión, relacionada con alguno de los elementos del tipo pero ajena al mismo”. Op.Cit.Pág.151. Para RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1983) “La función de la disposición que estamos analizando es la de aligerar la prueba del dolo en el delito fiscal (...) Desde el punto de vista gramatical, es así mismo perfectamente posible de entender que la figura del delito fiscal, descrita en el inciso primero del párrafo primero del artículo 319, se cumple siempre que exista ánimo de defraudar aunque no medie negativa u obstrucción ni falsedades o anomalía en la contabilidad, si bien en tales casos, naturalmente, no operará la presunción. Es más, pensamos que gramaticalmente sería incorrecto subordinar el primer inciso del párrafo primero del artículo 319 al segundo, hasta el punto de interpretar que solo surge el delito fiscal cuando medien falsedades o anomalías en la contabilidad, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria, pues el texto lo único que cierra son los «supuestos» de presunción de ánimo de defraudar, pero no los «casos» de delito fiscal.” Op.Cit.Pág.278-279. En el sentido de “aligerar la carga de la prueba” ya lo indicó en su momento PEREZ ROYO, F. (1977) Op.Cit.Pág.371.

⁴³⁸ DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) Op.Cit.Pág.150

⁴³⁹ Por el contrario, la Audiencia Provincial de Bilbao en Sentencia de 18 de abril de 1987, señala que (FD.1º) “El delito fiscal (...) contienen en su estructura, como elemento nuclear del tipo, definidor de la conducta punible, el verbo «defraudar»; siendo oportuno recordar, ya de entrada, que en el ámbito jurídico-penal la conducta de defraudar presupone o exige no solo la causación de un daño o perjuicio patrimonial y es también además, la utilización para ello de un medio que sea idóneo o susceptible de inducir a error...”, para finalmente concluir que (FD.6º) “Tras todo lo razonado, por mor de la ineludible exigencia de todos y

legislador pretendió establecer un delito cualificado; es decir, en el que no solo existiera una defraudación sino que ésta estuviera acompañada de una especial gravedad. Entendemos que el precepto se dirigió, no solo contra la defraudación igual o superior a dos millones de pesetas, sino contra la que, alcanzado o superado el importe, además revistiera una especial relevancia en torno al incumplimiento de la obligación formal de la contabilidad, y a la obstrucción de la labor inspectora, ambos como aspectos necesarios para el conocimiento de la verdadera situación tributaria del contribuyente.

Situados en las anteriores posibilidades interpretativas que el precepto penal nos ofrece, resulta congruente pensar que éstas, van a influir en la valoración que en sede tributaria se realizara del hecho típico, con carácter previo al traslado que de la causa a la Jurisdicción penal, por lo que debemos situar las particularidades que las rodeaban, con atención a los preceptos tributarios que trataban informar la norma penal⁴⁴⁰, lo que obliga a partir de la definición que de éstas nos ofrecía la LGT (1963)⁴⁴¹.

cada uno de los elementos integrantes del tipo penal (...) este Tribunal debe dictar un pronunciamiento absolutorio.”

⁴⁴⁰ En ningún caso pretendemos un reenvío a la norma tributaria para conocer el significado de la penal, sino todo lo contrario, establecer cual es el significado que del segundo apartado del precepto penal, puede interpretar el órgano tributario al calificar la defraudación. El delito fiscal tipificado en le 319 del Código penal, como posteriormente señaló la Sala 2ª del Tribunal Supremo, en Sentencia de 5 de noviembre de 1991, “...es en absoluto una norma penal en blanco dado que tan sólo merecen esta conceptualización aquellos preceptos en cuyos respectivos tipos no se defina la conducta contraria a la norma, la que se halla definida en otros preceptos, generalmente extrapenales, a los que el legislador penal se remite utilizando el procedimiento o técnica del reenvío, lo que es evidente que no ocurre en el precepto contenido en el precitado artículo 319 que es un precepto "completo" ya que en el se determina, con precisión absoluta, el comportamiento anti normativo y la sanción correspondiente al mismo”

⁴⁴¹ Según redacción de la Ley 230/1963 de 28 de diciembre. BOE 313 de 31 de diciembre. Artículo setenta y nueve. Constituyen infracciones tributarias de omisión:

a) Las acciones u omisiones que tiendan a ocultar a la Administración total o parcialmente la realización del hecho imponible o el exacto valor de las bases liquidables mediante:

Primero. La falta de presentación de las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo ciento dos(1).

Segundo. La presentación de declaraciones falsas o inexactas que no sean consecuencia de errores aritméticos.

b) La falta de liquidación o su inexactitud en los casos en que pagándose el impuesto por efectos timbrados esté dicha liquidación a cargo del contribuyente.

Artículo ochenta. Son infracciones de defraudación las que, constituyendo omisión conforme al artículo inmediato anterior son cometidas por un sujeto pasivo en el que se dé alguna de las siguientes circunstancias:

a) Que haya ofrecido resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria.

b) Que se aprecie en él mala fe deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias.

c) Que su contabilidad o registros reglamentarios ofrezcan anomalías o irregularidades sustanciales en orden a la exacción del tributo.

d) Que haya presentado falsa declaración de baja por el tributo aplicable; y

e) Que sea reincidente.

(1) Artículo ciento dos. Uno. Se considerará declaración tributaria todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso, de un hecho imponible. Reglamentariamente se determinarán los supuestos en que sea admisible la declaración verbal. Dos. La presentación en una oficina tributaria de la correspondiente declaración no implica aceptación o reconocimiento de la procedencia del gravamen. Tres. En ningún caso podrá exigirse que las declaraciones tributarias se formulen bajo juramento. Cuatro. Se estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible.

La primera circunstancia es la referida *al ánimo de defraudar en el caso de las falsedades*.

Si entendemos la falsedad como un supuesto autónomo⁴⁴², del resto de supuestos⁴⁴³, la defraudación se orientó como una acción u omisión (por remisión al art.79.a LGT), que ocultaba total o parcialmente a la Administración, el hecho imponible o el valor exacto de las bases liquidables. Esta omisión además debía producirse por las siguientes causas⁴⁴⁴: bien por la falta de presentación de declaración, o bien, por la presentación de declaraciones falsas o inexactas (de las que se excluye el error aritmético), supuestos, que habían de acompañar a la omisión del hecho imponible, sin que ninguna de ellas pudiera operar con carácter independiente, del concepto propio de omisión, lo que no impedía que, cada una de éstas operara como un hecho típico de una infracción tributaria. Debemos precisar también que, *omitir* se relacionaba directamente en la norma tributaria con *ocultar*, de lo que entendemos igualmente que la omisión de los hechos, debía pretender mantener a la Administración en una situación de desconocimiento que le impidiera practicar la liquidación del hecho imponible⁴⁴⁵; por lo que, si el tipo del ilícito requería precisamente esto último, aquellas situaciones que, pese a no ser declaradas por el contribuyente, eran

⁴⁴² CORDOBA RODA,J.(1978), “La letra de la Ley no obliga a limitar las falsedades a los incidentes sobre la contabilidad y la finalidad de la Ley no impone una tal restricción del alcance de las falsedades.”, entendiéndose por falsedad debe entenderse toda mutación de la verdad, con independencia de que se manifieste documentalmente.Op.Cit.Pág.694 y 1.013, Por otra parte la Circular 2/1.978 de la Fiscalía del T.S., hace referencia exclusivamente a las falsedades en la contabilidad. MARTINEZ PEREZ,C.(1982) entiende que si lo que se pretende es desvincular las falsedades de lo contable lo correcto gramaticalmente, hubiera sido emplear una frase trimembre en el sentido siguiente «se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de las falsedades, en las anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la labor investigadora de la Administración tributaria».

⁴⁴³ «Presunciones», para RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983), que indica “Es este uno de los puntos más criticables de la nueva figura delictiva (...) Es inadmisibles el traslado al ámbito penal de presunciones que si pueden estar mas o menos justificadas en el ámbito tributario, resultan intolerables a la hora de fundamentar una responsabilidad criminal. Ya bastante tenemos con la presunción general de voluntariedad del artículo 1 del Código penal.” Op.Cit.Pág.277. En este sentido, entendemos que el legislador, intentó trasladar las presunciones establecidas en la LGT (art.118 y 119) al precepto penal, si bien tales presunciones no gozan de la misma operatividad en uno u otro Orden.

⁴⁴⁴ La LGT las tipifica como, omisiones «mediante», por lo que cualquier otro tipo de omisión en la que no concurra alguna de las anteriores, no podrá ser entendida como una omisión que de lugar a una defraudación.

⁴⁴⁵ La Audiencia Provincial de Bilbao en Sentencia de 18 de abril de 1987, considera que: “Pues bien, es ese empleo de medios engañosos idóneos o capaces de inducir a error a la Administración tributaria, y con su ausencia, la propia conducta defraudadora, lo que este Tribunal no solo no ve acreditado sin duda razonable, sino que además cree inexistente (...) el empleo de medios engañosos idóneos, no son otros (...) que la omisión o no presentación de determinadas declaraciones fiscales (...) y la no llevanza de libros de contabilidad... Pero en el particular, es una entidad con un apreciable volumen de negocio, en que para periodos anteriores había presentado declaraciones tributarias por los conceptos impositivos que determinan la acusación formulada en esta causa (...) con el lógico conocimiento que de todo ello habría de derivar para la Administración tributaria (...) es difícil de imaginar que la mera omisión de declaraciones fiscales constituyeran en sí mismo un medio idóneo o capaz de inducir a error a dicha Administración, haciéndola creer que el contribuyente (...) no se encontrara en las circunstancias que la Ley exige para que nazca la obligación de presentar pertinente declaración tributaria; y la no llevanza de libros tampoco parece que fuera en este caso el medio engañoso idóneo empleado, pues la propia Administración tributaria quien viene a afirmar que con los datos que le fueron facilitados por el contribuyente, unidos a los que ya tenía en su poder, pudo llegar a determinar (...) las bases imponibles reales.”

conocidas por la Administración, y de acuerdo a este conocimiento podía practicar la correspondiente liquidación, en estos casos, la presunción establecida no sería aplicable, pese a la defraudación que se hubiera producido⁴⁴⁶.

La postura anterior, atiende a que el supuesto establecido -entendido de forma autónoma-, sería aplicable en aquellas situaciones en las que el contribuyente no estaba obligado a llevar una contabilidad, puesto que para aquellos en que sí estaba obligado la falsedad la entendemos unida a los deberes contables y al ánimo de defraudar que, una vez cumplidos los elementos del tipo penal, se conectaba con la falta (omisión) de declaración, o con la presentación de una declaración falsa, inexacta o incompleta⁴⁴⁷.

Por su parte, la defraudación por *anomalías sustanciales en la contabilidad*⁴⁴⁸, quedaría excluida de las omisiones antes señaladas, al no estar incluida en el hecho típico

⁴⁴⁶ El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 7 de julio de 1.977 señalaba “En cuanto un hecho imponible figura en documento presentado a la Administración tributaria, aunque sea en declaración destinada a impuesto distinto del que corresponde exigir, entiéndase que ha sido declarado, pues un servicio de coordinación en la gestión tributaria obliga a la oficina respectiva a tener en cuenta la trascendencia –tributaria-de la documentación presentada (...) de modo tal modo que dicha constancia excluye intención de ocultación”.

⁴⁴⁷ Para CORDOBA RODA,J.(1978) “quien se abstiene de prestar declaración por cuya omisión deja al erario público de cobrar la suma debida, no comete, en atención al fin de la Ley, el tipo del artículo 319, aun cuando pueda cumplir la letra del precepto, por haber llevado a cabo después de la defraudación una acción de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.” Op.Cit.Pág.1.014. Para RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983) en un análisis sobre la omisión en la declaración del Impuestos sobre el patrimonio, que puede conducir a la Administración a entender que el patrimonio del contribuyente es inferior al importe mínimo exento, “La omisión de la presentación de la declaración adquiere, así, un valor concluyente que lo convierte en un medio engañoso idóneo para inducir a error y, en definitiva, para defraudar a la Hacienda.” Op.Cit.Pág.271. DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985), en relación a la presentación de una declaración falsa, entiende que “ello no debe implicar inmediatamente la concurrencia del ánimo de defraudar pues en tales casos, existiendo una falsa declaración tributaria, no habrá o no operará la presunción sino va acompañada de una falsedad sustancial en la contabilidad. Entender lo contrario supondría, en mi opinión, desbordar notoriamente los límites que el legislador quiso atribuir al juego de la citada presunción y en definitiva consagrar automáticamente en todos los tributos en los que se exige la declaración del contribuyente, la existencia del ánimo de defraudar en los casos en que la declaración tributaria contenga una mutación de la verdad que produzca una defraudación superior a dos millones de pesetas.”Op.Cit.Pág.159.

En relación a la ausencia de presentación de declaraciones tributarias, como medio para defraudar, sin participación de las presunciones establecidas en el artículo 319, El Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de junio de 1.985, consideró que “...el recurrente «incumplió las obligaciones fiscales que le incumbía» y «eludió las liquidaciones trimestrales del impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal» con lo que la sentencia impugnada no tuvo que apoyarse en el apartado del artículo 319 que atribuye el ánimo de defraudar (...) en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, así como en la negativa u obstrucción a la acción investigadora, ya que estos supuestos no son exclusivos si únicamente marcan o apuntan un camino para llevar al dolo específico, que puede obtenerse y acreditarse por medios directos precisamente lo que la resolución recurrida asume al dar por probada la conducta el inculpado, diáfana, patente y materialmente encaminada al fin defraudatorio.”

⁴⁴⁸ La Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S. interpreta que “Desde luego, podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal. Igualmente puede constituir un indicio que acucie el celo investigador la llevanza de la contabilidad al margen de las normas del Plan general cuando la empresa esté obligada a ello. Será, sin embargo, necesario que al sujeto le esté legalmente exigido llevar una contabilidad o que, sin obligación de llevarla, la utilice, exhiba o manifieste con propósito fraudulento. Lo que no podrá entenderse como circunstancia calificadora de fraude es la ausencia, en todo o en parte, de una contabilidad regular por quienes no tienen la obligación legal de llevarla.”

del artículo 79 de la Ley, situándola la LGT (1963) en el artículo 80.c. En este supuesto, la norma tributaria establecía dos matizaciones; de una parte, que debían de ser sustanciales⁴⁴⁹, y de otra, que debían estar en relación a la exacción del tributo.

Antes de analizar las matizaciones anteriores, debemos de partir del concepto básico de *contabilidad*, así como su obligación o no de llevarla. En el caso de las personas físicas⁴⁵⁰, la obligación venía impuesta para los sujetos pasivos que llevaran a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas, los cuales reflejaban en sus libros los ingresos y los gastos. En el caso de las personas jurídicas⁴⁵¹, debían llevar su contabilidad conforme a lo establecido en el Código de Comercio⁴⁵² y demás normas legales que eran de aplicación. A partir de aquí, debemos entender por contabilidad, cualquier registro cuya llevanza fuese obligatoria, y en la que se consignaran los estados de ingresos y gastos de la actividad desarrollada por el contribuyente, que reflejara su situación patrimonial⁴⁵³. En

⁴⁴⁹FERNANDEZ CUEVAS,A.(1977)“ alteran la presentación de la realidad objetivo de la empresa, cuantitativa o cualitativamente, en su aspecto económico-financiero, de modo que, atentando contra los principios de claridad y exactitud que establece el artículo 38 del Código de Comercio, impidan o dificulten notoriamente la determinación cierta de la situación patrimonial del negocio y de su posición frente a terceros.” Op.Cit.Pág.306. Para MENENDEZ HERNANDEZ,J. (1978) “sustancial equivale a fundamental o básica, y por tanto no puede considerarse como tal cualquier pequeña tachadura, enmienda error, etc...” *Comentario General*, Pág.303. DE LA PEÑA VELASCO, G (1985), “En cualquier caso lo que si parece claro es que la anomalía debe ser lo suficientemente importante como para alterar notoriamente los resultados que habría reflejado la contabilidad de no haberse producido la misma (...) la sustancialidad no viene dada por la forma en que se manifiesta la anomalía, sino por el contenido material de ésta, cualquiera que sea la forma que revista.”. Op.Cit.Pág.159-160.

⁴⁵⁰ Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE.Nº217 de 11 de septiembre. Artículo treinta y ocho. “Los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas vendrán obligados a llevar los libros o registros en los que se reflejen sus ingresos y gastos en la forma que reglamentariamente se determine.” Reglamentariamente se desarrolla que “art. 164. registro de ingresos y gastos. los sujetos pasivos que lleven a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas vendrán obligados a llevar los libros o registros en los que se reflejen sus ingresos y gastos en la forma que se determine por el ministerio de hacienda.” R.D. 2615/1979, de 2 de noviembre, por que se aprueba el Reglamento del IRPF.

⁴⁵¹ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. Nº312 de 30 de diciembre de 1978. Artículo Treinta. Tres La declaración a que se refiere el número uno anterior se ajustará a la contabilidad que deberán llevar de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación.

⁴⁵² R.D. de 22 de agosto de 1885. BOE Nº289 de 16 de octubre. Art. 25.1. Todo empresario deberá llevar una contabilidad ordenada, adecuada a la actividad de su empresa que permita un seguimiento cronológico de todas sus operaciones, así como la elaboración periódica de balances e inventarios. Llevará necesariamente, sin perjuicio de lo establecido en las Leyes o disposiciones especiales, un libro de Inventarios y Cuentas anuales y otro Diario.

⁴⁵³ Entiende FERNANDEZ CUEVAS,A.(1977) que “como la Ley no distingue, parece que debe referirse no solo a la llevanza obligada, según el Código de comercio, sino a todos los registros de movimientos patrimoniales cuya tenencia y utilización sean obligatorias en virtud de las normas dictadas al efecto (véase los registros previstos por las normas reguladoras de los diversos tributos)”. Op.Cit.Pág.305. Como comentario a esta afirmación, RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983) añade que, “no puede atribuírsele carácter de contabilidad a efectos de la presunción que estamos comentando, a los asientos, papeles y registros, privados, aunque reflejen del desarrollo de un plan completo de cuentas. Ahora bien, esta contabilidad«privada» puede ser apreciada y valorada como una prueba más de la comisión del delito.” Op.Cit.Pág.281. Para DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985) en el caso de que la contabilidad no sea obligatoria para la actividad del defraudador “no podrá operar la presunción salvo cuando (...) el sujeto la exhiba, utilice o manifieste con propósito fraudulento (...) si bien esa presunción del ánimo de defraudar irá referida no al momento en que se intentó el engaño, sino al momento en que se actuó negligentemente”. Op.Cit.Pág.162.

sentido contrario, y en relación al precepto penal, las falsedades y anomalías sustanciales, serían aquellas que no reflejarán la realidad de los ingresos y gastos de la actividad desarrollada, y no mostraran un reflejo fiel del estado patrimonial, siempre y cuando estas falsedades y anomalías en la contabilidad, en cuanto a la segunda matización del artículo 80.c de la LGT (1963), impidieran la correcta exacción del impuesto defraudado⁴⁵⁴.

Estas matizaciones y, en relación al supuesto establecido en la norma penal, significaría que una contabilidad que, siendo sustancialmente errónea o irregular no impidiera la exacción del tributo, excluiría este supuesto de la defraudación, puesto que la Administración, con la contabilidad facilitada por el contribuyente, podía cuantificar la cuota defraudada. Al igual que quedaría excluido este supuesto, cuando no quedara acreditado que las falsedades o anomalías sustanciales de la contabilidad, hubieran conducido a la defraudación⁴⁵⁵; y en su caso también debería quedar excluido, cuando de las falsedades o anomalías contables, no se desprendiera el grado de maldad y engaño que, como ya vimos en su momento, se suponía como elemento implícito del tipo, pese a que estas no facilitasen la exacción del tributo⁴⁵⁶.

El segundo de los supuestos que incorporaba la norma penal, era la *negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria*. Al igual que sucediera con el supuesto anterior, debemos remitirnos a la LGT(1963), para conocer la

De esta última, entendemos que la utilización de una contabilidad no exigida por las normas, y que es utilizada por el defraudador, con la intención de mantener a la Administración en su desconocimiento o tratar de inducirla a error, operaría más como una obstrucción a la labor inspectora, que como una falsedad o anomalía contable.

⁴⁵⁴ La Audiencia Provincial de Salamanca en Sentencia de 9 de octubre de 1982, considera al respecto que "...referido al contenido patrimonial, a las partidas contables en los libros que se lleven sean o no legales y excluye las meras formalidades como puede ser una legalización o no de la contabilidad sea privada y no «oficial», porque en muchas ocasiones aquella es la que refleja la verdadera y en cambio la oficial, por el solo hecho de serlo, no garantiza la veracidad o rectitud, sirviendo, pues, la omisión de esta como mero indicio susceptible de ser destruido y no como determinante del solo malo. En consecuencia, al haberse extraído las cuotas de la contabilidad existente de la empresa, ser veraz y haber suministrado los datos a la inspección, colaborando con ella, sin obstáculos de ningún tipo, el dolo ... no existió a efectos punitivos por falta de antijuricidad y de culpabilidad; sin que quepa la apreciación culposa o imprudente, pues al ser delitos de tendencia queda excluida esa forma comisiva."

⁴⁵⁵ Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S.: "No es necesario consignar que para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscal. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal. El delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso y no puede ser cometido por imprudencia."

⁴⁵⁶ Así lo considera el Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de marzo de 1.986: "En el caso de autos no consta que el acusado, o la entidad por el representada, se valieren de falsedades o pusieran obstáculos a la acción investigadora de la Administración tributaria, siendo evidente (...) las facilidades prestadas a la Inspección e incluso la cooperación con ella. Restan pues tan solo las «anomalías sustanciales» (...) los libros de la entidad, los cuales, si bien abiertos en forma legal, habían dejado de reflejar las operaciones mercantiles (...) pero estas anomalías no pueden reputarse sustanciales, en primer lugar, porque no se debieron sino a escasas de personal y a la deficiente economía de la empresa y en ninguna forma a propósito defraudatorio, y en segundo término, porque cuando se practicó la Inspección (...) se comprobó que la empresa de autos «tenía toda la documentación de las operaciones verificadas...» a partir de la cual, la mentada Inspección pudo levantar la oportuna acta y concretar con exactitud la deuda tributaria (...) por lo cual (...) lo que trasciende a efectos punitivos no es impagar impuestos sino ocultar o desfigurar las bases tributarias..."

extensión de su significado. El artículo 80.a de la Ley, recogía el término *defraudación*⁴⁵⁷, definiéndola como aquella que se cometiera a través de la *resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora o investigadora de la Administración tributaria*.⁴⁵⁸

De los conceptos que la norma tributaria incluía, la interpretación singular de cada uno de ellos nos lleva a los siguientes escenarios. Podía existir resistencia, en los casos en que la Administración pretendiera realizar una actuación comprobadora o investigadora, y el sujeto se resistiera a su práctica, como podía ser el acceso al domicilio social, la intervención de medios informáticos, o la intervención de la correspondencia; podía existir negativa, ante el deber de atender un requerimiento concreto en el procedimiento de comprobación o investigación; y podía existir obstrucción, cuando se utilizaran métodos que tendieran a impedir el normal desarrollo de las actuaciones de la Administración⁴⁵⁹. De todas éstas, entendemos que, cualquiera de estas acciones u omisiones, debían desarrollarse dentro del procedimiento tributario de comprobación e investigación, al igual que debían realizarse por el sujeto pasivo responsable del impuesto objeto del procedimiento⁴⁶⁰. En el

⁴⁵⁷ Excluyendo la tipificación contenida en el artículo 78.c y .d, al estar referida a las infracciones simples, que quedarían de forma autónoma sometidas al régimen sancionador tributario, y no al orden penal, por no guardar relación con una defraudación. “Constituyen simples infracciones: c) Resistencia, negativa u obstrucción a la acción comprobadora e investigadora que regulan los artículos ciento cuarenta y siguientes de la presente Ley. d) El no atender los requerimientos formulados según autoriza el artículo ciento once de esta Ley.”

⁴⁵⁸ Entendemos igualmente excluidas del precepto penal, las presunciones que pueda derivar de la mala fe deducida de sus propios hechos con el propósito de entorpecer, aplazar o imposibilitar que la Administración llegue a conocer y poder determinar sus verdaderas deudas tributarias (art.80.b LGT), puesto que la redacción del precepto se refiere exclusivamente a las circunstancias del artículo 80.a, de modo que si el legislador hubiera pretendido reunir todas y cada una de las circunstancias que suponen obstrucción a la actuaciones de la Administración, bien las hubiera incluido en la redacción del precepto penal, o bien se hubiera remitido a éstas de alguna forma. Entenderlo de otra forma, significaría permitir aquí, una interpretación extensiva del precepto, que como hemos visto, y de acuerdo con la doctrina, no se considera coherente con la interpretación restrictiva que de la norma penal debe hacerse, en beneficio del reo.

⁴⁵⁹ La Instrucción 2/1978 de la Fiscalía del T.S., indica a este respecto que: “En esta segunda hipótesis la imputación tendrá su apoyo en la presunción "iuris tantum" de malicia en la omisión u ocultación total o parcial de la base tributaria al concurrir con la desobediencia al mandato expreso del funcionario público competente para el ejercicio de las facultades de inspección fiscal poniendo trabas injustificadas o torpemente confusionarias a la labor inspectora. Así, vendrá a constituir la conducta del contribuyente una actitud de resistencia análoga a la definida por el artículo 319 en su antigua redacción y, en este sentido, el tipo penal se constituye, entrando en juego esa presunción, en forma compleja, constituida por los siguientes elementos: - Existencia de una actividad investigadora que haya establecido en principio, pero con suficientes motivos racionales, la omisión u ocultación determinante del fraude y su cuantía, o bien la ausencia de realidad en los hechos que hubieren fundado el beneficio fiscal. -Existencia de un requerimiento concreto al deudor tributario para la manifestación o exhibición de los elementos de investigación del hecho que legalmente le sean exigibles. -Desobediencia expresa o tacita, pero en todo caso notoria, del deudor tributario al anterior requerimiento.”

⁴⁶⁰ Conforme a lo dispuesto en el artículo 110 de la LGT (1.963) “La comprobación e investigación tributaria se realizarán mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad, principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo.” No entendemos aplicable, pese a recogerse en dentro de la Sección Segunda (Comprobación e Investigación) del Capítulo III (El Procedimiento de Gestión Tributaria), las obligaciones señaladas en el “artículo 111: Uno. Toda persona natural o jurídica, privada o pública, por simple deber de colaboración con la Administración, estará obligada, a requerimiento de ésta, a proporcionar

mismo sentido que hemos apuntado en relación a las anomalías sustanciales en la contabilidad, la obstrucción a la labor inspectora, podría ser considerada un supuesto que concretara el aspecto subjetivo de la defraudación, siempre que esta obstrucción incidiera - o estuviera directamente relacionado- con la defraudación, y no de forma genérica con el procedimiento de comprobación e investigación.

Las notas comunes a los supuestos estudiados, son las siguientes:

a) Los supuestos establecidos en la norma penal, operaban una vez que existía una defraudación típica penal. De no existir defraudación, los errores sustanciales en la contabilidad o la obstrucción a la labor inspectora, no alcanzaban por si solos el carácter de delito. Como señalara DE LA PEÑA VELASCO⁴⁶¹ “la comisión del delito no depende de la presencia de alguna de las presunciones, el delito se comete cuando se defrauda”⁴⁶².

b) Considerar que los supuestos establecidos en la norma penal, tenían carácter *iuris tantum* o *iuris et de iure*, que como afirmaba FERNANDEZ ALBOR⁴⁶³ éstas habían de ser consideradas como *iuris tantum* “puesto que en caso contrario se daría una desmedida

toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria y deducidos de sus relaciones económicas con otras personas.”, de no estar directamente relacionado, el sujeto requerido, con el procedimiento que se desarrolla, puesto que el precepto penal, limita esta presunción a la labor investigadora de la Administración en relación a una defraudación típica, y esta actividad investigadora, como ya vimos en el apartado dedicado a la Gestión en relación a la Inspección Tributaria, por ahora, está reservada por Ley a la Inspección de los Tributos.

⁴⁶¹ DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985), “cuestión distinta será la relativa a la prueba de la culpabilidad en los casos en que no aparezcan ninguna de las circunstancias que permiten presumir la existencia del ánimo de defraudar.” Op.Cit.Pág.151. CORDOBA RODA ,J.(1978) las presunciones “pueden a lo sumo representar un indicio de la existencia de ánimo de defraudar en la acción ya perpetrada”. Op.Cit.Pág.694.

⁴⁶² La Audiencia Provincial de Ciudad Real de 26 de noviembre de 1982, considera que “«para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente, ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del pago del impuesto, o al disfrute ilícito de l beneficio fiscal», por ello «la conducta basada en defectuosos informaciones o en cualquier otra negligencia» activa o pasiva en el contribuyente carecería de trascendencia penal.”

⁴⁶³(1.981)Op.Cit.Pág.59. Idéntica opinión manifiesta RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983) Op.Cit.Pág.279. En este sentido, BAYARDO BENGGOA,F.(1.972) señala que “culpabilidad presunta es inculpabilidad por demostrar”, que en el caso de las presunciones, podrían conllevar a resucitar viejas ideas de responsabilidad objetiva. Op.Cit.Pág.495. Ciertamente opinamos, con la mayoría de la doctrina, que estas presunciones, admiten prueba en contra, puesto que en sentido contrario, la labor de la Jurisdicción penal podría encontrarse limitada a la imposición de la condena, tal y como sucede en las Leyes especiales de contrabando y de delitos monetarios. DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) entiende que “parece más correcto entender que en los aludidos casos el sujeto podrá demostrar la ausencia del mencionado ánimo de defraudar y por tanto la inexistencia de delito fiscal alguno (...) por otra parte aceptar que los aludidos supuestos constituyen presunciones *iuris et de iure* de culpabilidad, supone no ya afirmar que todo sujeto es culpable mientras no se demuestre lo contrario, sino sostener que en tales casos toda persona es culpable, no admitiéndose prueba en contrario.”. Cita este mismo Autor a Nuvolone.P.: “Si como se ha señalado anteriormente el recurso a las presunciones como medio para combatir el fraude tributario, goza de cierta raigambre en el ordenamiento español, no es menos cierto que ello no debe en ningún caso llevar a violar las garantías tanto penales como procesales que en un Estado de Derecho debe tener el ciudadano, no debiéndose por tanto recurrir a “tentaciones de terrorismo legislativo y judicial” que en definitiva solo pueden conducir a resultados en absoluto deseables. Extender impunemente las presunciones en el ámbito del Derecho Penal, por mu particular que sea la materia a la cual tales presunciones se extiendan, puede ser una forma de practicar terrorismo legislativo.” Op.Cit.Pág.148. p.p.22

amplitud al precepto, en contra de los fines que se deben perseguir, y se incluiría una presunción siempre peligrosa y rechazable en un moderno derecho penal.”

c) Los supuestos señalados no eran un catálogo cerrado, siendo admisibles aquellos otros que caracterizaran el dolo de la defraudación⁴⁶⁴.

d) Las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, y la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración, así como cualquier otro supuesto que se aceptara, no eran más que circunstancias que deberían ser observadas libremente por el Juez⁴⁶⁵, con independencia del valor que se pretendiera o pudieran mantener el ámbito tributario.

En principio, y de forma inseparable al concepto de defraudación -al que nos referimos en el primer punto-, los supuestos que ahora hemos analizado, justificaban la nueva regulación establecida sobre el delito fiscal en la LMURF, que junto a la particular perseguibilidad y al procedimiento de traslado a la Jurisdicción penal, motivaba una actividad previa de la Administración. Y esta justificación no es otra que el establecimiento de un el marco diferenciado de actuación de cada Orden; el administrativo en la vertiente exclusivamente tributaria, para el cálculo de la cuota que debería haber sido ingresada; y el penal, en la vertiente punitiva, para aquellas defraudaciones que representaran mayor relevancia por el desvalor de la acción⁴⁶⁶.

No obstante lo anterior, la regulación establecida en el primer apartado de la norma penal condicionaba de forma evidente la conexión entre el procedimiento y el proceso. Desde la perspectiva de nuestro trabajo, analizamos los elementos del tipo penal, y los supuestos que recoge, como requisitos que influyeron en la actuación de la

⁴⁶⁴ Vid. BAJO FERNANDEZ, M. (1978) Op.Cit. Pág. 568. La Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, en Sentencia de 14 de diciembre de 1.984, las considera como ejemplos que “deben considerarse como meramente indicativos, no exhaustivos del antes aludido dolo específico.”

⁴⁶⁵ BAJO FERNANDEZ, M. (1978), “...la obstrucción no incorpora ningún ánimo al fraude, como no incorpora la falsedad o la anomalía contable, sino que se limita a indicar al Juez que, salvo que se pruebe otra cosa, puede deducir de tal hecho la existencia del dolo en la conducta típica.” Op.Cit. Pág. 571. De lo que estamos de acuerdo con el aspecto relativo a que será el Juez quien libremente deba apreciar las presunciones ofrecidas por la Administración, pero en desacuerdo con que a falta de que se prueba otra cosa, se puede deducir de tal hecho la existencia de dolo. De admitir esta consecuencia, se estaría vulnerando directamente el principio de inocencia, a parte de otros principios del orden penal, que precisamente y en orden a las presunciones, no permiten que éstas operen como la misma objetividad con que lo hacen en el ámbito administrativo. En este sentido, la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, en anterior Sentencia, consideró que “...debe necesariamente concluirse que la frase contenida en el acta mencionada «...no llevaba contabilidad de acuerdo a lo obligado por la legislación vigente», es un juicio de valor que en todo caso corresponde hacer al organismo o tribunal administrativo o jurisdiccional a cuya resolución se someten los hechos, y, en definitiva, no puede colmar el supuesto contemplado en el artículo 319 relativo a la falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad.”

⁴⁶⁶ De manera muy concreta y sin entrar en el catálogo de problemas que deriva de este sistema, y que más adelante estableceremos, la Administración tributaria debería trasladar los hechos a la Jurisdicción penal, una vez firme una liquidación que superara la cuantía establecida por la norma penal, siempre que observara la concurrencia de alguna de las presunciones, para que fuera el orden penal el que determinara el carácter punible del resultado.

Administración; es decir, el traslado del tanto de culpa se produciría cuando la Administración concluyese que en una defraudación tributaria superior a dos millones de pesetas, junto a la voluntad de defraudación, coincidían alguno de los supuestos establecidos por la norma penal. Desde la perspectiva penal, la observación o no de la voluntad, y de alguno de los supuestos que rodeaban a esa defraudación, era una actuación que quedaba reservada a la Jurisdicción penal, debiendo ser irrelevante la calificación previa que hubieran realizado los órganos tributarios al respecto. En este sentido, la voluntad en la comisión, la falsedad, las anomalías sustanciales en la contabilidad, y la negativa u obstrucción a la labor inspectora, eran presunciones en el ámbito tributario, que deberían ser demostrados en el proceso, para alcanzar la respuesta pretendida del ámbito penal. Y este fue -y será- el principal elemento de conflicto que la regulación establecida en la LMURF proyecte en las sucesivas regulaciones del delito fiscal. La observación o apreciación de la coincidencia, junto al presunto ánimo de defraudar, de los supuestos recogidos por la norma penal, en sede tributaria, no se interpreta o aplica de forma secuencial a partir de una defraudación que alcance el elemento cuantitativo del tipo, sino que, la constatación de los supuestos recogidos en el precepto penal precede⁴⁶⁷ al importe defraudado, siendo éste el último de los elementos que debe coincidir para dar paso a la actuación de la Jurisdicción penal. Esta interpretación del precepto penal, desde la perspectiva tributaria, es la que permitió bajo la vigencia de la LMURF residenciar en sede administrativa la facultad discrecional de trasladar o no a la Jurisdicción penal aquellas defraudaciones que superaran el importe establecido, en la medida que los órganos tributarios tenían la facultad de valorar, la conducta del contribuyente tanto, en relación a sus obligaciones tributarias, como a su actuación ante la Inspección, lo que impedía que, con el marco normativo establecido pudiera exigirse u obligar a la Administración a cumplir con el deber del traslado del tanto de culpa en un momento determinado, distinto a aquel en que considerara que tenía los elementos de juicio suficientes para proceder a su traslado⁴⁶⁸.

⁴⁶⁷ El desarrollo del procedimiento inspector lleva a esta conclusión; la cuantía defraudada no puede ser objeto de cuantificación de forma inmediata al inicio de éste, sino que requiere un desarrollo. Y será en este desarrollo, y antes de la cuantificación, donde se observen los supuestos contenidos en la norma penal.

⁴⁶⁸ Los supuestos recogidos en el precepto penal -que rodean a la defraudación económica- son elementos reveladores de un especial desvalor de la acción, que serán concretados por los órganos tributarios, para posteriormente convertirse en elementos que demuestran la intención del delito, de ser demostrados en sede penal. Y por este motivo es por el que afirmamos que la pretendida condena penal, se concibe como una extensión del sistema sancionador tributario que, ante la imposibilidad de imponer penas privativas de libertad, traslada un expediente administrativo, no con la intención de que sea el Juez penal quien sustancie una posible causa delictiva, sino con la intención que éste imponga una sanción -en la medida en que la Administración traslada la causa, cuando ya tiene el convencimiento del carácter delictivo de la defraudación- que a la Administración tributaria le está prohibida imponer.

II.III.III.- La consecuencia punitiva.

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

El precepto determinó tres tipos de sanciones penales; la primera, para quienes defrauden entre dos y menos de cinco millones de pesetas, que responderían con una multa de entre el tanto y séxtuplo de la suma defraudada⁴⁶⁹. La segunda, para quienes alcanzaran o superaran los cinco, y hasta los diez millones de pesetas, para los que además de la multa del tanto al séxtuplo del importe defraudado, eran condenados a la pena privativa de libertad de uno a seis meses (arresto mayor). La tercera, para quienes defraudasen más de diez millones de pesetas, y simultáneamente este importe superara la decima parte de la cuota procedente-, además de la multa del tanto al séxtuplo del importe defraudado, se les impondría una pena privativa de libertad de seis meses a seis años (prisión menor).

En atención a lo anterior, nuestra primera apreciación se dirige a que únicamente aquellas defraudaciones que superaran los cinco millones de pesetas, tenían prevista una pena privativa de libertad. Por debajo de este límite, la sanción penal, no era más que una extensión sancionadora del orden tributario⁴⁷⁰, que además quedaba discrecionalmente sometida a la apreciación del Juez.

En estas circunstancias, la *amenaza* de la pena, que se pretendía con la inclusión de la defraudación tributaria en el Código Penal, en primer lugar, limitaba su protección a una parte de los potenciales defraudadores, puesto que el importe establecido operaba únicamente para aquellos que tuvieran una situación financiera privilegiada⁴⁷¹. En segundo lugar, y debido a la cuestión algebraica, cualquier contribuyente con ánimo de defraudar, podía conciliar una solución a su propósito, en la que entendiera que una sanción penal, podía serle más beneficiosa que una sanción administrativa, vistos además los «tiempos» en que un expediente sancionador y un proceso penal se desarrollaban, y cuando a la postre, la cuestión distaría en la institución a la que se le debía ingresar la sanción o

⁴⁶⁹ El artículo 83.Uno.c LGT (1963), establece una sanción para las infracciones de defraudación de tanto al triple de la cantidad defraudada, con un mínimo de quinientas pesetas. En este sentido DE LA PEÑA VELASCO,G.(1985), prevé la posibilidad de que “administrativamente se puede imponer una pena pecuniaria superior a la que se imponga por los Tribunales. Si se piensa que en el artículo 319 solo se han querido tipificar las infracciones tributarias más graves, parece fuera de toda lógica el que una conducta en teoría menos grave que la descrita en el Código, pueda ser sancionada con una pena mas grave que la que pudiera imponerse a una infracción, insisto, teóricamente mas grave que aquella.” Op.Cit.Pág.181.

⁴⁷⁰ De lo que entendemos, es otra prueba más de la identidad ontológica entre sanciones tributarias y sanciones penales. Vid. RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983) Op.Cit.Pág.272.

⁴⁷¹ Término que situamos no solo por la posición económica, sino por la posibilidad –entendiendo el delito fiscal, de resultado- de evaluar por el defraudador si una acción u omisión de este calibre, puede aceptarse y asumirse, dentro de su actividad. La posición económica también permite un mejor asesoramiento tributario, que oriente la fiscalidad de la actividad, y las posibles contingencias derivadas de una decisión arriesgada.

multa⁴⁷². Y en tercer lugar, la privación de libertad, sería una *amenaza* siempre y cuando, cualquier contribuyente, se propusiera un fraude que superara los límites máximos, lo que significaba que se había establecido un sistema de amenaza penal, que si bien servía al juzgador para establecer la condena que estimase pertinente, era más bien un sistema que permitía al defraudador orientar su propósito al ámbito penal, por considerarlo más beneficioso, pero asegurándose hasta donde podía defraudar sin tener que entrar en prisión.

En relación a la posible compatibilidad de las sanciones tributarias con las penas reservadas para el delito, entendemos que -y con atención al principio *non bis in ídem*⁴⁷³ -, no sería posible⁴⁷⁴ esta coincidencia, desde el momento en que la defraudación reúne los requisitos del tipo penal -y atendiendo a que la intención del legislador fue, la de sancionar

⁴⁷² Esta opción comparte también la posibilidad de obtener un resultado más beneficioso en la jurisdicción penal, incluyendo la posible prescripción del delito, en el periplo económico administrativo, y en el contencioso. También puede el posible defraudador, contemplar una sanción tributaria frente a la penal, por entender que la primera puede ser inferior a la que podría imponer el Juez penal, valorando el principio *non bis in ídem*. Una interpretación aquí de lo preceptuado en el apartado cuarto el artículo 34 del proyecto de LMURF, puede conllevar a una imposición conjunta de sanción y pena; como señala GÓMEZ DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L.(1977) “en pura hipótesis era admisible que un sujeto pasivo hubiera sido sancionado por infracción tributaria de defraudación y que hubiera abonado las sanciones correspondientes. Posteriormente era igualmente posible reconducir su comportamiento a la órbita penal y que en la sentencia que se dictara se le condenara al abono de la pena de multa. Para evitar el «bis in ídem» se articulaba el expediente del descuento de lo previamente abonado en vía administrativa. Con ello, si la cuantía de la pena era igual o inferior a la de la sanción, el sujeto no abonaría cantidad alguna, y caso de ser superior, se abonaría la diferencia.” Op.Cit.Pág.281.

⁴⁷³ Igualmente, entendemos que es aplicable al delito fiscal, como delito contra el orden económico, lo dispuesto en el RDL 6/1.977 de 25 de enero (BOE nº34 de 9 de febrero), en que se dispone que: Artículo segundo.- No Se impondrán conjuntamente sanciones gubernativas y sanciones penales por unos mismos hechos. Cuando los actos contrarios al orden público puedan revestir caracteres de delito, las Autoridades gubernativas enviarán a la judicial competente los, antecedentes necesarios y las actuaciones practicadas para que ésta proceda a su enjuiciamiento. En el caso de que el órgano jurisdiccional acordase el archivo o el sobreseimiento de la causa iniciada por no justificar se que los hechos sean constitutivos de delito, remitirá de inmediato a la Autoridad gubernativa los testimonios oportunos, por si aquéllos pudieran Ser objeto de sanción como actos contrarios al orden público. De igual modo actuará cuando, sin declaración de responsabilidad, termine los procedimientos penales iniciados de oficio o a instancia de parte. Artículo tercero.-Serán sancionados como actos contrarios al orden público, además de los comprendidos en el artículo segundo de la Ley de treinta de julio de mil novecientos cincuenta y nueve, los cometidos con infracción de la legislación sobre reuniones y los que perturben la seguridad del tráfico mercantil o el orden público económico en general. Conforme a lo anterior, comparten la aplicación de esta Ley en relación al delito fiscal, SAINZ SAINZ,J.M. (1981) Op.Cit.Pág.164, NOREÑA SALTO,J.R.(1983) Op.Cit.Pág.267 y ss, MARTINEZ IZQUIERDO,S. (1989) Op.Cit.Pág.17. En este sentido el Proyecto de LMURF remitido a las Cortes se establecía que “el delito fiscal será castigado con multa del tanto al séxtuplo de la cantidad defraudada, con deducción en su caso, del importe de las sanciones efectivamente abonadas a la Administración Tributaria.”

⁴⁷⁴ Nos hemos referido a la posible compatibilidad con la expresión «no sería posible», lo que no es obstáculo, para que la Administración impusiera las sanciones administrativas que considerara pertinentes, puesto que nada dispone la norma tributaria en sentido contrario. Circunstancia distinta será, la compatibilidad entre la sanción económica impuesta en sede administrativa, y la impuesta en sede penal. En este sentido la Circular de la Subsecretaría de Hacienda sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de las denuncias por posibles delitos fiscales, de 15 de octubre de 1982, en su apartado VII.- “En ningún caso la formulación de denuncia por delito fiscal será óbice para la ejecución de los actos administrativos adoptados, incluidas las correspondientes sanciones tributarias.”

en el orden penal las defraudaciones tributarias más graves⁴⁷⁵-, el ilícito habría dejado la orbita administrativa para integrarse en la orbita penal, de modo que la sanción correspondería a este orden⁴⁷⁶, y únicamente en aquellas circunstancias en que la Jurisdicción penal dispusiera una devolución del expediente al órgano administrativo, sin haber pronunciado condena alguna, y con atención a lo establecido por el Juzgador, podrá o no la Administración sancionar la defraudación⁴⁷⁷.

II.III.IV.- La determinación del importe defraudado.

Para la determinación de la cuantía de las defraudaciones mencionadas en el apartado anterior se observarán las siguientes reglas: a) Cuando se trate de tributos periódicos, se estimará como cuantía el importe de lo defraudado en cada período impositivo. Si el período impositivo fuera inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. b) En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

⁴⁷⁵ El artículo 1 de la LECrim dispone “No se impondrá pena alguna por consecuencia de actos punibles cuya represión incumba a la jurisdicción ordinaria, sino de conformidad con las disposiciones del presente Código ó de leyes especiales, y en virtud de sentencia dictada por Juez competente.”

⁴⁷⁶ GARRIDO FALLA, F.(1959) “Sin embargo, hay que entender que la aplicación de la sanción de una de dichas vías impide que la misma persona sea sancionada en la otra. Aquí sí que sería de aplicar el principio non bis in ídem, puesto que en ambos supuestos se castiga igualmente en virtud de la misma relación que une al individuo con el Estado y por causa de una única transgresión cometida. El que la competencia para sancionarla se haya querido atribuir a uno u otro organismo estatal o incluso el hecho menos disculpable de que por una falta de coordinación de las competencias estatales se haya atribuido simultáneamente a las dos jurisdicciones, no puede redundar en perjuicio del ciudadano.” *Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas*. Pág40-41. Se refiere el autor al artículo 853 del Código Penal de 1928: “En ningún caso podrá castigarse un mismo hecho con sanción judicial y gubernativa”. ARGILES Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.(1975) “...debido a la vis atractiva que tiene el Código Penal (el ilícito administrativo) se convierte desde su comisión en penal, por ello la Administración Tributaria no tiene competencia para imponer sanciones, sino que será única y solamente la jurisdicción ordinaria la que determine cuales son las que ha de imponer.” Op.Cit.Pág.17

⁴⁷⁷ En cuanto al principio non bis in ídem y la concurrencia de sanciones, Tribunal Constitucional, Sentencia de 30 de enero de 1.81 (F.D.4º) “El principio general del derecho conocido por "non bis in ídem" supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc...- que justifique el ejercicio del "ius puniendi" por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración.” La Audiencia Provincial de Salamanca en Sentencia de 9 de octubre de 1982 consideró que “...un argumento que no es ocioso citar siquiera a efectos morales es que si acepto el procesado la liquidación practicada y la abonó, lo que no quiere decir reconozca el dolo pues en todo caso sería post facto y como tal ineficaz penalmente, si, en cambio, revela hubo sanción, desplazando el problema a otra óptica cual la del principio non bis in ídem, al poder ser condenado dos veces por el mismo hecho y tener que tener que sufrir dos penas diferentes por la perpetración de una sola e idéntica figura, lo que obliga a darle una solución equitativa y humana, en base a los principios imperantes en nuestra legislación.” En el mismo sentido, Sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 1 de diciembre de 1986. El Tribunal Supremo en Sentencia de 12 de mayo de 1986, en este sentido, consideró que: “La posibilidad de sancionar una conducta administrativamente y, mas tarde, penalmente, o viceversa, se haya proscrita por la sentencia de 30 de mayo de 1981, dictada por el Tribunal Constitucional, en cuya sentencia se declaró que la Constitución, suprema rectora del ordenamiento jurídico, no sanciona favorablemente el principio del derecho «bis in ídem», sino que, antes al contrario, el respaldado, por el ordenamiento constitucional, es el principio de Derecho «non bis in ídem», el cual no permite, por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción, sea cualquiera la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autos puesto que la Hacienda pública ya impuso al presunto infractor, una sanción de un millón...”

La introducción de este sistema de cálculo, respondía a criterios singularmente fiscales, debido a la evolución del sistema tributario en relación a los pagos fraccionados y pagos a cuenta de los distintos impuestos, que no hacía sino trasladar conceptos y reglas propias de la norma tributaria, a la norma penal.

En relación a los tributos periódicos, empleando una definición muy general, puesto que no es objeto de nuestro trabajo un análisis más detallado, atendemos a aquellos que tendían a repetir el hecho o hechos imponibles durante un plazo de tiempo (que generalmente coincide con el año natural, o con la finalización de éste), sobre los que la Ley determinaba una obligación de autoliquidación periódica, o un pago periódico, a cuenta de una liquidación definitiva que se produjera, o de una declaración anual que resumiera la actividad del periodo. Los tributos no periódicos, eran aquellos en los que el hecho imponible representa un acto único de liquidación⁴⁷⁸.

Respecto a los periódicos, la cuantía de la defraudación supondría el importe de la cuota a ingresar derivada del hecho o hechos imponibles que configuraran el Impuesto. La defraudación, toda vez descontados los pagos a cuenta y fraccionados que se hubieran realizado durante el ejercicio, se entendería producida desde el día siguiente al plazo establecido para realizar el ingreso. En los no periódicos, la cuantía de la defraudación estaba referida a la cuota que se hubiera de liquidar por la realización del hecho imponible, entendiéndose producida la defraudación desde el día siguiente al vencimiento del plazo voluntario para su ingreso⁴⁷⁹.

⁴⁷⁸ Para SAINZ DE BUJANDA, F. (1966) El tributo es instantáneo cuando el hecho imponible se agota, por su propia naturaleza, en un cierto periodo de tiempo; será periódico siempre que por su naturaleza tienda a repetirse. Hacienda y Derecho. Pág. 362-363. La definición que emplea DE LA PEÑA VELASCO, G. (1985) atiende a: "Por lo que se refiere a los tributos no periódicos (...) la cuantía de la defraudación se referirá a la deuda tributaria correspondiente a un solo hecho imponible, con independencia de que el mismo hecho imponible vuelva a ser realizado por el sujeto pasivo", En cuanto a los periódicos, deben concurrir las siguientes premisas: que los periodos impositivos correspondan a un mismo impuesto y, que el límite máximo acumulable por periodo impositivo no sea superior a un año. Op. Cit. Pág. 125. La Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S., indica que: "Además no son acumulables las distintas cuantías defraudadas cuando corresponden a distintos tributos no periódicos, habiéndose de entender por tales aquellos que responden a hechos imponibles distintos cada uno de los cuales sea objeto de una propia y única liquidación. Los tributos periódicos, es decir, aquellos que responden al mismo hecho impositivo sí habrán de acumularse en tanto que correspondan a un mismo período impositivo." La Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, señala por su parte que "2.- A los efectos de lo dispuesto en el párrafo 2º del art. 319 del Código Penal (...) deben considerarse tributos periódicos no solo aquellos cuyo devengo se realiza en unos plazos determinados y con una periodicidad establecida legalmente, sino también lo que, devengándose por cada operación aislada, contemplan y se refieren a una actividad que por si misma exige una repetición continuada de actos. 3.- A los efectos del mismo apartado y precepto, no deben ser acumuladas las cuantías defraudadas por tributos periódicos y no periódicos, ni por los distintos tributos de una u otra naturaleza entre si, ni por los de carácter estatal o local."

⁴⁷⁹ Las definiciones de tributos periódicos y no periódicos, así como el momento de entenderse producida la defraudación, únicamente pretenden acercar una interpretación generalista, al precepto penal que se analiza, siendo objeto de análisis detallado en apartados posteriores. Sobre la distinción entre tributos periódico y no periódicos, y su repercusión en el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, *Vid.* Circular número 1/1981 de la Fiscalía General del Estado.

II.III.V.- Los responsables del delito.

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

En principio, la inserción de esta novedad en la norma⁴⁸⁰, fue una respuesta a la antigua necesidad⁴⁸¹ -en relación al antiguo art.319 del Código Penal- de que la ocultación que se produjera, lo fuera sobre bienes o industria que le eran propios al contribuyente, y no de entidades que poseía o administraba, con lo que se zanjaba inicialmente, dicho problema⁴⁸². No obstante, pese al intento, la redacción de este apartado, dejó una serie de premisas, que si bien en el ámbito penal, pudieron tener menor o mayor acierto, trasladadas al ámbito tributario -desde el que se origina la conexión del procedimiento-proceso- presentaron ciertos problemas⁴⁸³.

La construcción del precepto, partía de una imputación delictiva a terceros distintos del sujeto pasivo de la obligación tributaria, cuando lo normal, hubiera sido imputar el delito a quienes cometieran la defraudación, siendo en su caso responsables los que ostentaran la dirección, gerencia o administración de la entidad. Esta autoría, se presumía de forma objetiva, siempre que los directores, gerentes, consejeros delegados u otras personas, dirigieran *efectivamente* la administración de la entidad. Para el caso de que cualquiera de los defraudadores objetivos, demostrara la ausencia de su responsabilidad, la

⁴⁸⁰ Y presente en el Código Penal de 1.973 el principio *societas delinquere non potest*.

⁴⁸¹ Un precedente ya lo estudiamos en el Artículo 44 del CP de 1928 “La responsabilidad criminal por los delitos y faltas es individual. Pero cuando los individuos que constituyan una entidad o persona jurídica, o formen parte de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase cometieran algún delito con los medios que las mismas les proporcionen, en términos que resulte cometido a nombre y bajo el amparo de la representación social o en beneficio de la misma entidad, los Tribunales, sin perjuicio de las facultades gubernativas que correspondan a la Administración, podrán decretar en sentencia la suspensión de las funciones de la entidad o persona jurídica, sociedad, corporación o empresa, o su disolución o supresión, según proceda.” *Vid.* Primera Parte, Apartado VI.-.

⁴⁸² *Vid.* en este sentido JORDANA DE POZAS GONZALBEZ,L.(1988) El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública. Pág.111, en relación a la Sentencia de 28 de mayo de 1928 en la que se sostuvo que no podía exigírsele responsabilidad a una entidad por actos que penalmente no ejecutó y no podía ejecutar.

⁴⁸³ Entendemos que por la clara influencia tributaria a que responde la redacción del artículo 319 del Código penal, se ha pretendido trasladar el procedimiento de derivación de responsabilidad tributario (art.38 LGT 1963), a la norma penal, sin necesidad de esperar a los trámites administrativos, que requieren la derivación de la responsabilidad solidaria, de modo que se sustancie de forma conjunta en la Jurisdicción penal, tanto la posible defraudación como, la culpabilidad y punibilidad de ésta.

culpabilidad se dirigiría al autor material de la defraudación, sin perjuicio de la responsabilidad que le incumbiera a otros partícipes⁴⁸⁴.

Con estas premisas, la consecuencia directa que se produjo en el ámbito tributario, es que junto a las presunciones establecidas en el artículo 319.uno, existía otra más, por la cual cualquier persona que ostentara efectivamente la administración de una entidad, y ésta cometiera una defraudación, de forma inmediata sería considerado, no como responsable, sino directamente como delincuente⁴⁸⁵.

III.- El traslado del tanto de culpa.

El artículo 37.dos de la LMURF estableció con carácter general, que el conocimiento de las causas por delito fiscal, por parte de la Jurisdicción penal, tendría lugar, una vez que las actuaciones administrativas hubieran adquirido firmeza, y en todo caso cuando hubiera recaído resolución del Tribunal Económico Administrativo Central⁴⁸⁶.

⁴⁸⁴ Como señalaba CORDOBA RODA,J.(1978) se invierte la carga de la prueba de tal modo que quienes ejecutan efectivamente actos de administración y no han participado en la defraudación se ven obligados a demostrar su ausencia de responsabilidad. Op.Cit.Pág.1.016. En este sentido RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983) estimaba que “Por otra parte, parece que si responden los administradores, no responde nunca el autor material (...) lo que resulta ciertamente desconcertante, pues la doctrina de la autoría y de la participación se construye tomando como piedra angular al autor directo.” Op.Cit.Pág.285.

⁴⁸⁵ En palabras de SERRANO GOMEZ,A.(1977), “Esto tiene la ventaja de que han de demostrar su inocencia, lo que permitirá: a)En algunos casos los directores, etc., procurarán que se evite el fraude, ya que serán los primeros requeridos por la Administración... b)el tener que demostrar su ausencia de responsabilidad, en una investigación bien ordenada, facilita el conseguir a los realmente responsables.”Op.Cit.Pág.205. Con el que no podemos coincidir, puesto que al elevarse la presunción delictiva a categoría de hecho, la pertenencia a un consejo de administración o gerencia, presupone trasladar la carga de la prueba, lo que choca frontalmente contra el principio de presunción de inocencia. Será la Administración, a través del Abogado del Estado, y en su caso el Ministerio Fiscal, quien deba probar que la defraudación se produjo por quien ostentaba la efectiva administración de la entidad, y no al revés. Para BAJO FERNANDEZ,M.(1973) “...el artículo 319 no obliga al que ejerce la administración a probar su inocencia, lo que iría en contra de los principios de la verdad material e investigación de oficio propios del proceso penal. El sentido de esta frase ha de ser precisamente el contrario; es decir, que el delito no se puede imputar a tales sujetos si no son responsables, responsabilidad que ha de investigarse de oficio partiendo de la inocencia del acusado.” Op.Cit.Pág.576 y ss. En relación al anterior, JORDADA DE POZAS,L.(1988) señalaba que “...en el proceso no existe un «onus probandi» en sentido formal, y conforme al a ello no puede imputarse el delito a los administradores que no sean responsables y esta responsabilidad debe investigarse de oficio, partiendo, de acuerdo con el artículo 24 de la Constitución, de la inocencia de los acusados.” Op.Cit.Pág112. En este sentido, y de acuerdo a la relación que guarda esta presunción con las establecidas sobre la falsedad o anomalías contables y, obstrucción a las actuaciones de investigación, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Bilbao de 18 de abril de 1987, consideraba que: “...la inoperancia a la presunción de existencia de ánimo de defraudar que se contenía en el inciso 1 del derogado artículo 319 (...) que derivaba de su difícil acomodación al artículo 24.2 de la Constitución española...”.

⁴⁸⁶ Artículo treinta y siete.- Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección o Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.

Este requisito objetivo de procedibilidad⁴⁸⁷, establecía tras más de cien años de la tipificación del fraude tributario en el Código Penal⁴⁸⁸, cual era el momento en que la Administración tributaria debía poner en conocimiento de la Jurisdicción penal unos hechos, en los que a juicio de la primera, concurría una infracción tributaria por importe igual o superior a dos millones de pesetas. La simplicidad que aparentaba el mecanismo de conexión⁴⁸⁹ entre el procedimiento y el proceso, sin embargo, revestía una serie de complejidades que en absoluto permitieron definir esta conexión como algo sencillo y automático, aunque esta hubiera sido la pretensión del legislador al criminalizar ciertas infracciones tributarias⁴⁹⁰. La comunicación entre el procedimiento y el proceso, de acuerdo al sistema de procedibilidad implantado, requería de forma imprescindible y, con carácter previo al conocimiento de la causa por la Jurisdicción penal, un procedimiento tributario de comprobación e investigación, que concluyera con la determinación de unos hechos, a partir de los cuales, y en un procedimiento tributario de liquidación, se cuantificara la cuota defraudada que, tras una posible intervención de los Tribunales económicos-administrativos, alcanzaría el grado de firmeza⁴⁹¹; una vez obtenida ésta, y

⁴⁸⁷ Aunque con carácter general se ha llamado prejudicialidad administrativa a la regulación establecida por el Artículo 37 de la LMURF, tal regulación no es sino una condición objetiva de procedibilidad. La prejudicialidad corresponde a una actuación jurisdiccional, mientras que la firmeza de las actuaciones tributarias, como condición objetiva de procedibilidad, responde a una actuación que debe realizarse en sede tributaria, lo que justifica la perseguibilidad establecida en el artículo 36 de la LMURF. El Tribunal Supremo en Sentencia de la Sala 2ª, de 5 de noviembre de 1991, señalaba que “lo que se establecía en los números 1 y 2 del artículo 37, ya derogado, de la Ley de 14 de noviembre de 1977, no era más que una condición objetiva de procedibilidad.” Sobre el concepto de procedibilidad, AYALA GÓMEZ, I. (1988) Op.Cit. Pág. 391 y ss. RUIZ VADILLO, E. (1989) *Delitos contra la Hacienda Pública. El delito fiscal desde la perspectiva judicial*. Pág. 36; GORDILLO ALVAREZ-VALDÉS, I. G. (1999) *La perseguibilidad del delito fiscal*. Pág. 10.604, APARICIO PEREZ, J. (1997) *El delito fiscal a través de la Jurisprudencia*, Pág. 216 y ss. RAMIREZ GÓMEZ, S. (2000) *El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario. Aspectos sustantivos y procesales*. Pág. 73.

⁴⁸⁸ Utilizamos la expresión de fraude tributario para referirnos a la anterior ocultación de bienes o industria con el propósito de eludir el pago de los impuestos; ahora delito fiscal por defraudación mediante la elusión del pago de los impuestos o disfrute ilícito de beneficios fiscales.

⁴⁸⁹ La Sentencia antes referida señala al respecto que: “...se ordenaba a los delegados de Hacienda, con la generalidad inherente al instrumento normativo empleado, que pusiesen en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estimasen constitutivos de delitos cometidos en el ámbito de su jurisdicción y, a la vez, se les señalaba el momento en el que debía proceder a cumplir lo que se ordenaba, cual era aquél en el que hubiese recaído resolución firme en las actuaciones administrativas o resolución del Tribunal Económico-administrativo Central.

⁴⁹⁰ “...algunas de las medidas más espectaculares y revolucionarias adoptadas en el mundo jurídico, con fuerte respaldo político, han visto considerablemente reducida su carga revolucionaria -entendida la expresión en el sentido más noble de cambio radical- entre una maraña de normas procedimentales que acompañaban, con aspecto inofensivo, a las normas tributarias que en la reforma se plasmaba.” BAYONA DE PEROGORDO, J. J. (1977) Op.Cit. Pág. 737.

⁴⁹¹ Para AYALA GÓMEZ, I. (1988) “La resolución que adoptara el Tribunal Económico Administrativo Central aún era susceptible de recurso contencioso administrativo, por lo que no adquiría firmeza, dando lugar a la posibilidad de que en el proceso penal se hiciera uso de la prejudicialidad del artículo 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Tal vez el legislador quiso referirse con la expresión «una vez que hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas» al hecho de que el contribuyente prestara su conformidad con el acta levantada por la Inspección”.

siendo el importe de la infracción tributaria igual o superior a dos millones de pesetas, a través de un procedimiento interno de información entre órganos tributarios, se procedería al traslado del expediente al Ministerio Fiscal, para que dedujera querrela ante la Jurisdicción penal⁴⁹². En este punto y, por el efecto que proyectaba el procedimiento tributario sobre el proceso penal, es necesario distinguir en el momento en el que nos situamos, que la liquidación no alcanzaba únicamente a la cuota no ingresada o indebidamente disfrutada -puesto que no existía distinción entre procedimiento de regularización y procedimiento sancionador- sino que la liquidación arrojaba un resultado que aglutinaba junto al principal, los intereses, recargos y la sanción, siendo el expediente administrativo en su conjunto el que era objeto de conformidad o disconformidad por parte del contribuyente, que por tanto y con el mismo carácter, sería el objeto de revisión económico administrativa o contenciosa posterior, o en su caso y de haber adquirido firmeza en sede tributaria, el objeto de sustanciación en el proceso penal.

Volviendo al *itineris* que antes señalamos, podemos establecer tres etapas⁴⁹³ - comprobación, investigación, liquidación y traslado- en las que van a interactuar, la Administración tributaria, el contribuyente y, la Jurisdicción penal.

III.I.- Competencia de la Administración tributaria ante la sospecha delictiva.

El Título Tercero de la LGT (1.963), comprendía dentro de la Gestión Tributaria, las actuaciones de comprobación e investigación. Como ya vimos en otro apartado anterior⁴⁹⁴, la función de la Administración tributaria, se desarrollaba a través de dos órganos distintos, siendo de un lado la Inspección de los Tributos la que tenía encomendada las funciones de comprobación e investigación, y de otro, las Oficinas Gestoras, las que tenían atribuidas las funciones de calificación y liquidación⁴⁹⁵.

⁴⁹² Momento a partir del cual puede, o no, producirse la prejudicialidad administrativa. En este sentido la exposición de motivos de la Ley de 27 de diciembre de 1956 reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa (BOE N°363 de 28 de diciembre), señalaba que “Si la Jurisdicción contencioso-administrativa tiene razón de ser, lo es precisamente en cuanto por su organización, sus decisiones ofrecen unas probabilidades de acierto, de ser eficaz garantía de las situaciones jurídicas, de encarnar la Justicia, superiores a las que ofrecerían si las mismas cuestiones se sometieran a otra jurisdicción.”

⁴⁹³ Nos centramos exclusivamente en las de la Administración tributaria, por entender que la producida a partir de una actuación de los Tribunales Económicos-administrativos, bien servían para confirmar la liquidación practicada, o bien para declarar la no adecuación a derecho de la misma, lo que en definitiva no representaba más que un paso previo al traslado del tanto de culpa.

⁴⁹⁴ *Vid.* Primera Parte, Apartado VII.II.- La evolución de las competencias de comprobación y liquidación tributarias.

⁴⁹⁵ Conforme al Decreto 407/1971 de 11 de marzo por el que se reorganiza la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública, BOE N°61 de 12 de marzo, se crean en el Ministerio de Hacienda dos Direcciones Generales, denominadas, de Impuestos que tiene a su cargo la gestión de los tributos, y de Inspección e Investigación Tributaria que tiene a su cargo la programación, coordinación e impulso de la investigación; comprobación de valor e inspección en general de los actos. negocios, elementos, relaciones

Este reparto de competencias y funciones, significaba *a priori* que, el resultado de una actuación de la Inspección⁴⁹⁶, de la que se derivara una cuota no ingresada o indebidamente disfrutada, no tendría más transcendencia en esta Dependencia, puesto que conforme a lo establecido en el artículo 145 de la LGT (1963)⁴⁹⁷, las actas no contendrían más que los datos del sujeto pasivo, los elementos esenciales del hecho imponible, la propuesta de regularización de la situación tributaria y, la conformidad o disconformidad del sujeto comprobado o investigado. De forma evidente, la finalización del procedimiento de inspección, podía ofrecer indicios de un posible delito fiscal, pero faltaba un elemento fundamental del tipo penal, como era la firmeza del acto que seguía a la cuantificación de la cuota defraudada, resultante de un procedimiento de liquidación⁴⁹⁸.

Esto sucedía, como antes dijimos *a priori*, en un momento en que el fraude tributario permanecía regulado en el artículo 319 del Código Penal de 1.973. El Decreto de 8 de julio de 1965, permitió a la Inspección la competencia de continuar hasta la fase de

económicas. actividades. situaciones y demás circunstancias que configuren hechos imposables por todos los tributos, con excepción de los que integran la Renta de Aduanas. Las Oficinas Liquidadoras, de los tributos, conforme a lo dispuesto en el artículo ciento nueve de la Ley General Tributaria, deberán incorporar a las declaraciones de los sujetos pasivos todos los elementos y demás antecedentes y valoraciones de los respectivos hechos imposables que ya conozca la Administración pública en todos sus ramos, cumpliendo en tales supuestos lo prevenido en el apartado dos) del artículo ciento veintiuno de dicho texto legal, y sin perjuicio de la posterior actuación de la Inspección de los tributos. Del mismo modo y de oficio deberán actuar las Oficinas liquidadoras cuando no existe declaración del sujeto pasivo al amparo del apartado b) del artículo ciento uno de la Ley General Tributaria. Por su parte, la Inspección de los Tributos, actuara mediante Unidades funcionales especializadas por materias imposables y programarán sus actuaciones evitando la repetición de visitas a un mismo sujeto tributario por el mismo ejercicio económico. Las Unidades funcionales especializadas se constituirán con arreglo a las siguientes materias imposables: a) Propiedad inmobiliaria. de explotaciones agropecuarias y forestales, b) Patrimonio, rentas y operaciones de las demás Empresas.; y e) Patrimonio, rentas y actos sujetos de las personas físicas y Entidades sin fines de lucro, con exclusión de los bienes rendimientos y operaciones enumerados en las letras a) y b) de este apartado.

⁴⁹⁶ LGT (1963) “Artículo ciento cuarenta y cuatro.-Las actuaciones de la inspección de los tributos, en cuanto hayan de tener alguna transcendencia económica para los sujetos pasivos, se documentaran en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas.”

⁴⁹⁷ “Artículo ciento cuarenta y cinco.-Uno, En las actas de inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán a) El nombre y apellidos de la persona con la que se extienda la diligencia y el carácter o representación con que comparece en la misma. b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. c) La regularización de las situaciones tributarias que estime procedente: y d) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo”

⁴⁹⁸ Como ya estudiamos en su momento (*Vid.* Primera Parte VI.II) el procedimiento inspector se regulaba en el Artículo 61 y ss del Reglamento de la Inspección de la Hacienda Pública de 13 de julio de 1.926, señalando el apartado segundo del artículo 62 que el Inspector, en su informe, propondría la liquidación que a su juicio debiera practicarse, y consignando todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar el juicio de la Administración. En atención a lo anterior, ya indicamos que el TEAC, en Acuerdo de 19 de octubre de 1951, consideró que: “el inspector actuante, en el informe que habrá de unir al acta, propondrá la liquidación que estime a su juicio deba practicarse y consignará todos los datos y razonamientos conducentes a ilustrar a la Administración; es decir, que en ambos preceptos se infiere, sin ningún género de dudas, que la actuación del Inspector debe limitarse a reflejar los hechos que en el curso de su gestión descubra y que pudieran dar lugar a alguna clase de tributación, absteniéndose, en todo caso, de hacer calificaciones jurídicas más o menos acertadas de los mismos, que son siempre de la incumbencia de la propia Administración.”

liquidación⁴⁹⁹, en caso de que el contribuyente manifestara su conformidad ante la propuesta de regularización⁵⁰⁰, lo que no significaba que el acto de liquidación incluido en el Acta adquiriera carácter definitivo, puesto que esta liquidación se mantendría como provisional, en espera de la actuación de la Oficina Gestora. Posteriormente, fue el Decreto de 16 de julio de 1976 el que extendió el procedimiento simplificado al resto de figuras impositivas⁵⁰¹, incorporando la obligación de ingresar la deuda regularizada⁵⁰² una vez notificada la liquidación, permaneciendo no obstante la liquidación girada por la Inspección como provisional, en espera de las actuaciones de la Oficina Gestora.

Por tanto, coincidiendo con la entrada en vigor del nuevo tipo penal -según redacción de la LMURF- nos encontramos con dos posibilidades: que la liquidación,

⁴⁹⁹ Aplicable, a las Actas Previas y, por ahora, únicamente al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y a los Impuestos sobre el Lujo. Decreto 2137/1965, de 8 de julio. Artículo segundo.- Uno. Si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la propuesta de liquidación formulada por la Inspección del Tributo, esta le notificará formalmente que si no le fueren comunicados por la Administración reparos a la liquidación propuesta dentro del plazo de cuarenta y cinco días naturales, a contar del siguiente al de la fecha del acta, se entenderá que dicha Administración confirma íntegramente la propuesta de referencia y que esta última tiene el carácter de liquidación definitiva a tenor del artículo ciento veinte, dos, a) de la Ley general Tributaria. Dos. En la notificación practicada por el Inspector se hará constar también que de no formularse por la Administración los reparos a que hace referencia el apartado anterior, el sujeto pasivo vendrá obligado al ingreso directo en el Tesoro del importe total de la deuda tributaria dentro de los quince días hábiles inmediatos siguientes al de expiración del plazo de cuarenta y cinco a que se refiere el apartado uno, bajo apercibimiento de exacción por la vía de apremio y disfrutando del beneficio condonación automática del 50 por 100 de las sanciones que en la repetida liquidación le hubieren sido impuestas por infracciones de omisión o defraudación. Cuatro. La Administración, una vez recibida el acta de Inspección a que se refiere el artículo primero, deberá proceder al examen de la propuesta de liquidación formulada en aquel y si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales lo notificará al sujeto pasivo a fin de que este pueda expresar su conformidad con la nueva liquidación e ingresar el importe de la deuda tributaria en los quince días siguientes o bien su disconformidad, en cuyo caso se iniciará el expediente a que se refiere el artículo tercero del presente decreto.”

⁵⁰⁰ Que como vimos en su momento, se extendía esta competencia, no solo a la liquidación, sino también a las sanciones que de tal conformidad puedan resultar.

⁵⁰¹ Salvo a las actas que se formalicen por la Inspección de los tributos en los recintos aduaneros, y sobre los Impuestos generales sobre Sucesiones, Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. RD 1920/1976. “Artículo tercero.- Uno.-Si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la liquidación formulada por la Inspección de los tributos, se dará por notificado de su obligación de ingresar en el Tesoro Público el total importe de la deuda tributaria liquidada en la propia acta, en los plazos que previene el artículo veinte dos del Reglamento General de Recaudación, bajo apercibimiento de su exacción por la vía de apremio y disfrutando en su caso, de la condonación automática de las multas según establecen las disposiciones vigentes. Dos.-Si el sujeto pasivo no suscribiera el acta de la Inspección tributaria o suscribiéndola no prestara su conformidad a la liquidación en ella practicada, quedara advertido de su derecho a presentar ante la correspondiente Oficina Gestora las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de ocho días hábiles. Tres.- La Oficina gestora queda facultada para iniciar expediente administrativo, en el que dará audiencia al interesado, dentro del plazo de un mes siempre que aprecie ha existido error material o aplicación indebida de las disposiciones vigentes en la liquidación girada en el acta de la Inspección de los tributos, y los actos administrativos que en él se acuerden podrán ser impugnados por los medios reconocidos en los artículos ciento sesenta y siguientes de la Ley General Tributaria. Cuatro.-Transcurrido el indicado plazo de un mes sin que la Oficina gestora haya acordado la iniciativa del expediente a que se refiere el párrafo tres anterior, la liquidación practicada en el acta de la Inspección de los tributos tendrá el carácter de definitiva, excepto en los siguientes casos: a) Que en ella se haga constar que el acta tiene carácter de previa, o b) Que haya sido impugnada por el sujeto pasivo.”

⁵⁰² En el caso de Actas previas y, siempre y cuando el contribuyente hubiera manifestado su conformidad. En caso contrario, el contribuyente podría presentar las alegaciones que tuviera por conveniente ante al Oficina Gestora.

prestada conformidad por el contribuyente, se produjera en sede de la Inspección, y la firmeza tras las actuaciones por la Oficina Gestora⁵⁰³; o bien, y en caso de disconformidad con el resultado de las actuaciones de la Inspección, fuera la Oficina Gestora la que practicara la liquidación y, una vez firme, trasladara el expediente al Delegado de Hacienda⁵⁰⁴.

Con la entrada en vigor del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, la Inspección de Tributos adquirió funciones de gestión sobre los resultados de sus actuaciones⁵⁰⁵, que en síntesis significó, la competencia absoluta para la investigación, cuantificación, liquidación y sanción, de los expedientes en los que interviniera. Las actuaciones serían desarrolladas por los inspectores, los cuales remitirían al Inspector Jefe -a través de la Oficina Técnica- las actas, en las que se expresaban los hechos -con el detalle preciso-, y sucintamente los fundamentos de derecho en los que se apoyara la liquidación, sin perjuicio del informe que debiera realizar el actuario, en desarrollo de estos fundamentos. Esta Oficina -dependiente del Inspector Jefe, al igual que el propio actuario- a la vista de los documentos extendidos durante el procedimiento, elevaría en el plazo de quince días, una propuesta al Inspector Jefe, quien dictaría el acto que correspondiera en los diez días siguientes -previa fiscalización por la Intervención- siendo notificado al interesado a efectos de que pudiera formular reclamación económica, previo el potestativo recurso de reposición⁵⁰⁶.

⁵⁰³ Por la referencia indicada en el artículo 37.2 de la LMURF, entendemos que la comunicación de un presunto delito fiscal al Delegado de Hacienda, para que fuera éste quien lo tramitase ante el Ministerio Fiscal, debemos entenderlo a falta de una disposición que lo especificara, por la dependencia orgánica establecida en el Real decreto 489/1979, de 20 de febrero, por el que se reorganiza la Administración Territorial del al Hacienda Pública. Derogado por el anterior, el Decreto 1778/1965, de 3 de julio, por el que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Publica, establecía en su artículo 31. 1. Son atribuciones de los Delegados de Hacienda: a) Ostentar la representación permanente del Ministerio de Hacienda en el territorio sujeto a su jurisdicción. b) Mantener las relaciones oficiales entre los Organismos de la Administración de la Hacienda Pública de la provincia y las Autoridades administrativas y judiciales, Corporaciones, Organismos y funcionarios públicos que radiquen en el territorio de su Jurisdicción, así como los de ámbito territorial diferente respecto de los asuntos que se promuevan, sustancien o hayan de resolverse en dicho territorio ostentando ante todos ellos la representación de la Hacienda, salvo la procesal ante los órganos Jurisdiccionales de todo orden, que las Leyes confieren a las Abogacías del Estado”. BOE N°159, de 5 de julio

⁵⁰⁴ Esto no excluía, como posteriormente veremos, que el expediente administrativo que se remitiera al Delegado o Director General, debiera incorporar un informe «ad hoc» del Inspector actuario, que motivara las posibles características penales de la infracción tributaria.

⁵⁰⁵ No extendemos la exposición en este aspecto, remitiéndonos a los ya señalado en el apartado VII.II.- de la Primera Parte . El desarrollo completo se puede consultar en el R.D. 412/1982, de 12 de febrero BOE N°56 de 6 de marzo, y en la Orden de 26 de mayo de 1982, BOE N°157 de 2 de julio, por la que se desarrolla el R.D. anterior. Para exposición detallada del nuevo procedimiento, PONT MESTRES, M. (1985) *Estudios sobre temas tributarios actuales*.

⁵⁰⁶ De lo que, la firmeza de la liquidación se conocería en sede de la Inspección de Tributos, bien por la conformidad del contribuyente, bien por la recepción del expediente administrativo una vez resuelto por los Tribunales económico-administrativos.

El Real Decreto fue declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984⁵⁰⁷ por entender que, la atribución de funciones liquidadoras a la Inspección suponía el quebrantamiento de lo establecido en la Ley General Tributaria conforme, al principio de jerarquía normativa regulado en la Constitución española de 1978, y a los principios inspiradores de la Ley General Tributaria.

El Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre⁵⁰⁸, que sustituyó al anterior, señalaba en su Artículo 5 que, en las actas extendidas por la Inspección, se harían constar las circunstancias mencionadas en el artículo 145 de la LGT (1.963) -esto es, elementos esenciales del hecho imponible, regularización que procediera de la situación tributaria y, la conformidad o disconformidad- con expresión de las infracciones que apreciara, así como los intereses de demora y sanción aplicable. En cuanto a las actas de conformidad, la rectificación o propuesta de liquidación, conllevaba la obligación de realizar el ingreso de la deuda tributaria, bajo apercibimiento de exacción por vía de apremio⁵⁰⁹. Las actas de disconformidad⁵¹⁰, al igual que las actas de prueba preconstituida⁵¹¹, darían lugar a la apertura de un expediente administrativo que se tramitaba por la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, ante la cual, el contribuyente, podía presentar las alegaciones que estimase oportunas. En el caso de las actas previas, de aceptar la

⁵⁰⁷ Vid. ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS,A.(1984) *Efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84*. MANTERO SAENZ,A.(1984), *La Sentencia de 24 de abril de 1.984*; y, CLAVIJO HERNANDEZ,F.(1.985) *Comentarios a la Sentencia del T.S. de 24 de abril de 1.984, en relación con el R.D. 412/1982*.

⁵⁰⁸ Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas.

⁵⁰⁹ Tal y como dispone el artículo 11.2 del R.D., las liquidaciones derivadas de las actas de comprobado y conforme o conformidad, se convertirán en definitivas si en el plazo de un mes, desde su recepción por la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, ésta, no modifica la propuesta de la Inspección. De lo que entendemos que la liquidación la practica la Inspección, si bien debe ser ratificada por la Dependencia de Relaciones con el contribuyente de forma posterior, de lo que igualmente se deriva que la firmeza del acto de liquidación es ajeno a la actuación de la Inspección.

⁵¹⁰ Para las que el nuevo R.D. incorpora literalmente lo ya establecido en el artículo cuatro del RD 412/1982, "En las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en los que se base la. liquidación que se proponga, sin perjuicio de que en el informe ampliatorio que posteriormente ha de hacer el Inspector, se desarrollen dichos fundamentos. También se recogerá en el cuerpo del acta expresamente la disconformidad expresada por el interesado, sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho."

⁵¹¹ "Art. 9.º Actas con prueba preconstituida. 1. Cuando exista prueba preconstituida del hecho imponible de acuerdo con lo dispuesto en el número 2 del artículo 146 de la Ley General Tributaria, podrá extenderse acta sin la presencia del sujeto pasivo o su representante. En el acta se expresará, con el detalle necesario, en qué consiste tal prueba y a la misma se acompañará, en todo caso informe del actuante. 2. El acta y el informe, así como la iniciación del correspondiente expediente, se notificarán, salvo que tenga lugar lo previsto en el artículo 11. Apartado 1, al sujeto pasivo, quien en el plazo de quince días podrá alegar ante la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes cuanto convenga a su derecho y en particular, lo que estime oportuno acerca de los posibles errores o inexactitud de dicha prueba y sobre la propuesta de liquidación contenida en el acta, o bien, expresar su conformidad sobre una o ambas cuestiones. 3. A la vista del acta y el informe y de las alegaciones que en su caso haya formulado el sujeto pasivo, la Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes dictará el acto administrativo que corresponda, que se notificará reglamentariamente al sujeto pasivo. 4. Contra el acto administrativo a que se refiere el apartado anterior, el sujeto pasivo podrá interponer recurso de reposición o reclamación económico-administrativa, aunque no hubiera formulado alegaciones al expediente de prueba preconstituida."

liquidación provisional propuesta por la Inspección, se seguirían los mismos trámites que las actas de conformidad.

La diferencia fundamental que encontramos, en las tres regulaciones normativas anteriores, entre una liquidación por parte de la Inspección de Tributos⁵¹², o una liquidación de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, se encuentra en la diferente sustanciación, tramitación, y finalización del expediente administrativo de liquidación.

Aunque lo anterior pudiera ser considerado de escasa trascendencia, puesto que definitivamente era el Delegado de Hacienda, el que a la vista de la información recibida de una u otra instancia, debía dar trámite del traslado del tanto de culpa, la cuestión revestía una innegable importancia. En esta evolución normativa, se olvidaron los principios que la LECrim establecía en su exposición de motivos, en cuanto a la separación entre instrucción del sumario y juicio, recogidos también en la exposición de motivos del Reglamento de la Inspección de Tributos de 1926 que diferenció, la actuación pura y exclusivamente investigadora que descubría la ocultación de riqueza, de los trámites de calificación, liquidación y sanción, a cargo de la Oficina Gestora, que por ser ajena a los hechos, juzgaría con serenidad, frente a la ofuscación o el apasionamiento, muchas veces inevitable de los que hubieran intervenido activamente en la inspección de los hechos.

La tendencia de la normativa de desarrollo, en atención a las funciones y competencias de la Inspección de Tributos, condujo a entender que, las actuaciones de comprobación, investigación, regularización, liquidación y sanción -sin perjuicio de otras funciones y competencias que las Oficinas de Gestión mantuvieran- prescindirían de la posterior actuación de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, lo que significó eliminar la posibilidad de que fuera una instancia administrativa distinta a la Inspección de Tributos, la que en primer lugar, comprobara el desarrollo y resultado de las actuaciones de la Inspección, y en segundo lugar realizara, previa valoración de los hechos, una liquidación de la cuota tributaria, conforme a la normativa aplicable⁵¹³. En conjunto

⁵¹² Evolución a la que le dio el debido tratamiento la doctrina; *Vid*, entre otros, GARCIA-QUINTANA,C.(1974) *La inspección de los tributos, una evolución significativa*. FERREIRO LAPATZA,J.J.(1976), Op.Cit.; ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.(1976) *La inspección técnica de los tributos: sus orígenes*. ANGULO RODRIGUEZ,ED.(1979) *Un supuesto de remisión normativa: El RD 1920/1976 sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria*. PALAO TABOADA,C.(1981) Op.Cit. GONZALEZ PAEZ,E.(1983) *La competencia de la Inspección de los tributos en su gestión*. MANTERO SAENZ,A.(1984) *La función inspectora tributaria*. PUEYO MASO,J.A.(1984) Op.Cit. DELGADO PACHECO,A.(1984) *El nuevo procedimiento de la inspección de los tributos*. BANACLOCHE PEREZ,J.(1984) *Gestión e inspección: una diferencia peculiar*. GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ,E.(1985) *Nueva regulación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos*. CHECA GONZALEZ,C.(1986) Op.Cit.

⁵¹³ Como posteriormente señalaría el Tribunal Constitucional en Sentencia de 76/1990 de 26 de abril, (F.D. 7º) “tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a

consideramos que, la concentración de funciones en la Inspección de tributos, respondía al tradicional esquema de responsabilidad objetiva, en el que la investigación en el procedimiento de regularización tributaria, era una actividad análoga y simultánea a la sancionadora, donde los datos y pruebas obtenidos en el primero constituían el fundamento de la segunda, sin necesidad de entender que eran procedimientos que se orientan a distintas finalidades. Si bien este esquema procedimental se sirvió de premisas⁵¹⁴ como la “eficacia”, “perfección” y “economía del procedimiento” en la gestión de los tributos con la “eliminación de cualquier riesgo de unilateralidad de juicio”⁵¹⁵, que pudieran servir de

un principio de jerarquía, y esta circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos. Por la naturaleza misma de los procedimientos administrativos, en ningún caso puede exigirse una separación entre instrucción y resolución equivalente a la que respecto de los jueces ha de darse en los procesos jurisdiccionales. El derecho al juez ordinario predeterminado por la ley y a un proceso con todas las garantías -entre ellas, la independencia e imparcialidad del juzgador- es una garantía característica del proceso judicial que no se extiende al procedimiento administrativo, ya que la estricta imparcialidad e independencia de los órganos del poder judicial no es, por esencia, predicable con igual significado y en la misma medida de los órganos administrativos”.

En contra de lo afirmado por el T.C., no remitimos a la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1.984, en la que cita: (6º) “...un correcto funcionamiento de la Administración exige la diversidad de funciones y la especialización, por lo que la separación Inspección-liquidación supondrá una garantía para el contribuyente al encomendarse a un órgano neutral, la oficina liquidadora, la resolución del procedimiento de gestión tributaria, teniendo presentes los datos aportados por la Inspección y por dichos contribuyente; garantía no equiparable a la establecida en tan aludido Decreto en que la separación de personas, sustituye a la separación de órganos, al resultar que quien dicta el acto administrativo, sigue siendo la Inspección de tributos, ya lo haga materialmente el Inspector Jefe o un inferior a éste; y, aún admitiendo que la garantía residiese en la separación personal, no habrá lugar a que resultará debilitada al pertenecer el Inspector actuario y el liquidador a un mismo órgano administrativo y existir entre ellos relaciones de jerarquía.”

Entendemos que, el hecho de pertenecer a una misma organización administrativa, no conlleva un principio de subordinación jerárquica, cuando la Dependencia de Inspección están claramente separada, en su régimen y funciones, de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente. La Sentencia, en su Considerando once, no solo alude a la infracción de una norma de carácter superior -Ley General Tributaria- sino que también lo considera una infracción de sus principios inspiradores. No obstante, la posición del Tribunal Constitucional, no hace sino afirmar que, la evolución de las funciones y competencias de la Inspección -evolución que se reconoce el Tribunal Supremo en el Considerando cuarto de su Sentencia- tiene a reunir en un solo estamento tributario, la totalidad de actuaciones que se entiendan necesarias para la lucha contra el fraude, sin atender, a las posibles consecuencias que, en un procedimiento estanco donde coinciden la figura del instructor, perito y juez, puedan llegar a producirse. Contra esta situación, siempre queda la posibilidad de los medios de impugnación, como única vía para contrarrestar las posibles irregularidades cometidas en el procedimiento, eso sí, será un sistema impugnatorio, en el que, con carácter general, se habrán de utilizar como medio de defensa los mismos argumentos y pruebas aportados previamente a la Inspección, y sobre los que ésta ya habrá emitido su valoración con carácter previo.

⁵¹⁴ Premisas que vamos observando desde 1927 con las actas de invitación (*Vid.* Primera Parte, apartado VI.II.- y VII.II.-), en el RD 1920/1976 “La Administración de la Hacienda Pública no cesa en su propósito de conseguir más altos grados de eficacia y perfección en la gestión tributaria...”, y en el RD 412/1982, de 12 de febrero, “parece...el momento de establecer por razones...de eficacia en las actuaciones, que sea la propia Dependencia de Inspección la que realice partes de las de gestión en sentido estricto...”

⁵¹⁵ En este sentido, y quizás por lo premonitorio sobre la posición que más adelante estableceremos, LOPEZ MARTINEZ, J. (1991) estimaba que, la asunción de competencias liquidadoras por parte de la Inspección de los Tributos que transmutaba el anterior esquema de la separación orgánica, no tenía porqué producir una merma en las garantías del administrado en el procedimiento, al considerar -y aquí la premonición- que, “en las relaciones administrado-órgano inspector, no deben desarrollarse desde la perspectiva del enfrentamiento premeditado y desde la desconfianza recíproca. Desde un punto de vista técnico, y por lo tanto pretendidamente aséptico de cualquier implicación psicológica, no existe ninguna razón para dudar de la objetividad del órgano de inspección; antes al contrario, nos parece que el resultado de las actuaciones

débil excusa en el orden tributario, en el caso del delito fiscal, y partiendo de que la LMURF requería la finalización de las actuaciones tributarias con carácter previo al inicio del proceso, lo que finalmente llegaba a éste, no era si no el resultado de unas actuaciones que no respondían a los principios que inspiraban -e inspiran-, el ordenamiento bajo el que se sustanciaría la causa.

En esta situación, vigente el tipo penal instaurado por el LMURF, junto a la LGT y al R.D. 2077/1984, de 31 de octubre, las actuaciones de investigación por fraude tributario -competencia exclusiva de la Inspección de Tributos⁵¹⁶-, en principio, no se proyectaban hacia un posible traslado de actuaciones a la Jurisdicción penal, pese a que de las actuaciones pudieran resultar competencias para este Orden. Las actuaciones tenían una finalidad tributaria, como era la integración definitiva de las bases imponibles, de acuerdo a los datos declarados por el contribuyente, y conocidos por la inspección, que ofrecerían un resultado económico, el cual y, tras su liquidación definitiva por la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, -utilizados o no los medios de impugnación- adquiriría firmeza. Únicamente cuando, la liquidación firme significara una infracción tributaria que alcanzara o superara los dos millones de pesetas, existía la obligación de poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos; circunstancia que, siendo independiente a la función tributaria, no impedía el cobro de la deuda, ni de la imposición e igual ejecución de la sanción que tributariamente le correspondiera⁵¹⁷. La actuación del orden penal, se entendió por tanto, como una reacción punitiva posterior, que no tenía otra

inspectoras plasmado, en su caso, en la propuesta de liquidación, ofrece mayores índices de certeza por la inmediatez de las actuaciones realizadas, y mayor seguridad jurídica, al conocer el contribuyente los elementos de hecho y valoraciones jurídicas, que han llevado al inspector a realizar la concreta propuesta de liquidación. Op.Cit.Pág.1.659-1.660. No podemos mostrar más que conformidad con la pulcritud expresada, siempre y cuando el procedimiento de inspección se dirigiera a su finalidad tributaria; circunstancias que, no podrían tener idéntica limpieza cuando en el procedimiento tributario se ocultara al administrado -como posteriormente veremos-, parte de los elementos de hecho y valoraciones, que en definitiva ilustrarían el informe por delito fiscal.

⁵¹⁶ Como señalaba MANTERO SAENZ,A.(1981) “La función inspectora típica consiste en la información: es decir, en la búsqueda y hallazgo de los datos relativos a la relación jurídica y más concretamente, a la prestación del sujeto pasivo en que consiste el objeto de la obligación tributaria. Y esa información -al menos teóricamente- debe trasladarse a otros órganos de la Administración, que extraen de ella las pertinentes consecuencias (...) El hecho de que la evolución de las funciones que realiza la Inspección haya supuesto una inflación de su prístico cometido (con las propuestas de regularización de situaciones tributarias, liquidaciones, sanciones e intereses de demora), puede inducirnos a engaño: la función inspectora, la que es exclusiva y razón de ser de la Inspección Tributaria, es llana y simplemente la de informar, hoy a la Administración, mañana, puede que a sí misma...” Procedimiento de Inspección Tributaria. Pág.108-109.

⁵¹⁷ Como señala la Audiencia Provincial de Salamanca en Sentencia de 17 de febrero de 1984 (C.4º) “...entiende este Tribunal que si la Hacienda mediante sus inspectores levanta las correspondientes actas y deducen de ellas la existencia de un delito en correcta lógica punitiva-procesal debiera de suspender toda actuación y remitir lo actuado a los Juzgados, pero lejos de ello entra en una innominada relación jurídica con el infractor y hace efectivo el importe del principal que ellos estiman defraudado, y añaden los intereses de demora y la correspondiente sanción y acto seguido de este obrar cuando sobrepasa la cifra dicha lo ponen en conocimiento de los tribunales...”

función más que condenar penalmente al defraudador, actuando de forma subsidiaria al sistema sancionador tributario, y como extensión de éste⁵¹⁸.

III.II.- El contribuyente en el procedimiento previo al traslado del tanto de culpa.

En relación al contribuyente, nos encontramos con dos situaciones diferentes. La primera respondía a las obligaciones -formales y materiales- que de forma autónoma debía cumplir éste sin necesidad de intervención de la Inspección de Tributos, y la segunda representada por el deber de colaboración del contribuyente con ésta última⁵¹⁹.

Partiendo de lo dispuesto en el artículo 35 de la LGT⁵²⁰, la obligación principal del contribuyente sería el pago de la deuda tributaria⁵²¹, así como la presentación de las declaraciones exigidas por cada tributo. De forma paralela, el contribuyente quedaba

⁵¹⁸ RODRIGUEZ DEVESA, J.M.(1975), indicaba que, el proceso penal se concretó como “una caricatura procesal, pues se da como incontrovertible la resolución administrativa, lo que reduce a la acusación y defensa a meros instrumentos de la Administración y a los Tribunales a simples máquinas de dictar sentencias condenatorias.” Op.Cit.Pág.948. PONT I CLEMENTE, J.F.(1987), “Sin embargo, la obviamente censurable regulación procesal anterior, en el ámbito tributario, simplificaba algunos problemas. En efecto el juez penal, al decidir sobre la cuestión delictiva, contaba con una liquidación definitiva relativa a las obligaciones tributarias presuntamente incumplidas por el sujeto pasivo, liquidación que, en todo caso, habría pasado el tamiz de la jurisdicción económico-administrativa.” *La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario*. Pág.1.240

⁵¹⁹ Nos centramos en los artículos 109 y 110 de la LGT (1963), entendiendo que el artículo 111, se encuentra en relación a la colaboración por motivos de las relaciones económicas con terceras personas.

“Artículo ciento nueve.- Uno. La Administración comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones, actividades, explotaciones y demás circunstancias que integren o condicionen el hecho imponible. Dos. La comprobación podrá alcanzar a todos los actos, elementos y valoraciones consignados en las declaraciones tributarias y podrá comprender la estimación de las bases imponibles, utilizando los medios a que se refiere el artículo cincuenta y dos de esta Ley. Tres. La investigación afectará al hecho imponible que no haya sido declarado por el sujeto pasivo o que lo haya sido parcialmente. Igualmente alcanzará a los hechos imponibles cuya liquidación deba realizar el propio sujeto pasivo.”

“Artículo ciento diez.- La comprobación e investigación tributaria se realizarán mediante el examen de documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes y asientos de contabilidad, principal o auxiliar del sujeto pasivo, así como por la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que hayan de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del tributo.”

⁵²⁰ Redacción de 23 de septiembre de 1963, “Artículo treinta y cinco. Uno. La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Asimismo queda obligado a formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo. Dos. Están igualmente obligados a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos que en cada caso se establezca; a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones y a proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con el hecho imponible. Tres. Las obligaciones a que se refiere el número anterior, en cuanto tengan el carácter de accesorias, no podrán exigirse una vez expirado el plazo de prescripción de la acción administrativa para hacer efectiva la obligación principal.”

⁵²¹ Señala el Profesor ESEVERRI (1986) en relación a la naturaleza jurídica de los deberes y obligaciones de colaboración que “Ha llegado el momento en que el contribuyente tome mejor y mayor conciencia de que el tributo no se limita al deber de contribuir, o dicho de otra forma, no se contribuye tan solo, por el hecho de llevar a cabo una prestación pecuniaria, ate el ente público, sino que dicha obligación alberga, además, un sentido más profundo, a través del cual el administrado contribuyente colabora de manera directa con los órganos de la Administración, no ya declarando aquellos datos imprescindibles para que los órganos de gestión procedan a efectuar la liquidación correspondiente, sino, además, haciendo el propio contribuyente una propuesta de liquidación como manifestación de su voluntad de participar con los órganos de la función tributaria en la gestión de los ingresos públicos y como exponente de que en ese acto se encierra su auténtica contribución al sostenimiento del gasto, y en definitiva su condición de ciudadano.” Op.Cit.Pág.15-23.

obligado a llevar y conservar los libros de contabilidad, registros y demás documentos establecidos y, a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, proporcionando a la Administración los datos, informes y antecedentes que tuvieran relación con el hecho imponible⁵²².

La obligación principal⁵²³ presuponía por tanto que, la realización de un hecho o hechos imponibles -que motivaban la obligación de ingresar la cuota tributaria- se asociaban a la obligación formal de llevar en su caso la contabilidad o registros, o de guardar documentos y justificantes, que hubieran permitido determinar la base imponible del tributo y, su cuota tributaria, lo que se traducía en que, el contribuyente debía conocer no solo la norma tributaria con la que debía practicar la liquidación, sino también, las obligaciones formales que por razón de su actividad exigían las normas tributarias y mercantiles, lo que en su conjunto significó que, el contribuyente debía registrar y conservar la prueba documental que demostrara el motivo que dio lugar -o debió dar lugar- al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Si atendemos al deber de colaboración⁵²⁴, el contribuyente debía facilitar este conjunto de obligaciones formales -pruebas- a la Inspección, con la finalidad de que concretase si la liquidación practicada por él era o no correcta, si la contabilidad y registros cumplían con los requisitos exigidos, y si la actitud del contribuyente había facilitado la actuación inspectora. Hasta aquí, el deber de colaboración, no respondía a otra obligación, mas allá de entregar a la Inspección los documentos exigidos⁵²⁵ y mostrar una actitud colaboradora, sin que fuera exigible al contribuyente una colaboración más extensa⁵²⁶.

⁵²² MANTERO SAENZ,A.(1981) "...el proceso tributario tiene por finalidad la de hacer desaparecer la incertidumbre que rodea el contenido de la prestación del sujeto pasivo, con el fin de hacerla líquida y así poderla recaudar". Como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en Resolución de 10 de julio de 1975 -en relación a la presunción de veracidad contenidas en las declaraciones presentadas por los contribuyente (art.116 LGT 1963) "...las oficinas de gestión o la Inspección han de comprobar las declaraciones a efectos de destruir la presunción de certeza de los valores declarados por el sujeto pasivo."

⁵²³ Sobre los deberes y obligaciones del contribuyente a partir de la LGT(1963), *Vid.* entre otros, SANCHEZ SERRANO,L.(1975) *La declaración tributaria*. Op.Cit. SOLER ROCH, M^a.T.(1980) *Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al I.R.P.F.* CASADO OLLERO,G.(1981) Op.Cit. SOLANA VILLAMOR, F.(1984) *El deber de colaboración en la Ley General Tributaria*. PEREZ ROYO,F.(1985) *Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-ley en materia tributaria*. PALAO TABOADA,C.(1989) *La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites*. CAYON GALIARDO,A.(1986) Op.Cit. MORILLO MENDEZ, A.(1987) *Deberes de colaboración en el procedimiento de inspección de los tributos: la intervención obligatoria y los terceros*. ESCRIBANO LOPEZ,F.(1988) *La colaboración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*.

⁵²⁴ Nos situamos en la colaboración con la Inspección, en la vertiente de la investigación. No descartamos situaciones de delito fiscal que nazcan desde la simple comprobación, a raíz de la presentación de la declaración por el contribuyente, siendo lo normal que, la comprobación se traduzca en investigación cuando, de la declaración presentada se observen hechos que no han sido declarados por el contribuyente, o bien hayan sido declarados de forma errónea u omitidos, con intención de engaño. En el caso de la no presentación de declaración, la actividad será de carácter investigador, puesto que nada ha declarado con carácter previo el contribuyente.

⁵²⁵ Examen que podrá realizarse según lo dispuesto en los artículo 141 a 143 de la LGT (1963).

A partir de la relación que, entre Actuario y contribuyente, generaba el procedimiento inspector⁵²⁷, las situaciones en las que se observara ocultación -total o parcial- declaración errónea, ausencia o falseamiento de la contabilidad, de registros obligatorios, o en documentos que incidieran en el cálculo de la base imponible, serían características que permitían a la Inspección tener un indicio de que la conducta del contribuyente pudiera ser infractora. En estas circunstancias la Inspección, se plantearía dos tipos de actuaciones; una dirigida a la investigación de los hechos imposables que derivaran de la actividad del contribuyente, para la integración definitiva de sus bases imposables que culminaba en un posible expediente de regularización; y otra dirigida, a la posible calificación de las infracciones tributarias observadas. Una y otra, por el momento, serían funciones y competencias que, como hemos señalado anteriormente, tendrían como misión informar a la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, para que fuera ésta la que sustanciara el expediente administrativo de liquidación correspondiente, y en su caso el de sanción⁵²⁸.

La información remitida por la Inspección, a la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, estaría documentada⁵²⁹ en comunicaciones, diligencias, actas e informes.

“Artículo ciento cuarenta y uno.- Uno. Los Inspectores de los tributos podrán entrar en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos o lugares en que se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen para ejercer las funciones prevenidas en el artículo ciento nueve de esta Ley. Dos. Cuando el dueño o morador de la finca o edificio o la persona bajo cuya custodia se hallare el mismo se opusieren a la entrada de los Inspectores, no podrán llevar a cabo éstos su reconocimiento sin la previa autorización escrita del Delegado o Subdelegado de Hacienda; cuando se refiera al domicilio particular de cualquier español o extranjero será preciso la obtención del oportuno mandamiento judicial.”

“Artículo ciento cuarenta y dos.- Uno. Los libros y la documentación del sujeto pasivo que tengan relación con el hecho imponible deberán ser examinados por los Inspectores de los tributos en la vivienda, local, escritorio, despacho u oficina de aquél en su presencia o en la de la persona que designe. Dos. Tratándose de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario podrá exigirse sean presentados en las oficinas de la Administración para su examen.”

“Artículo ciento cuarenta y tres.- Los actos de inspección podrán desarrollarse indistintamente: a) en el lugar donde el sujeto pasivo tenga su domicilio tributario o en el del representante que a tal efecto hubiere designado; b) En donde se realicen total o parcialmente las actividades gravadas; c) Donde exista alguna prueba, al menos parcial, del hecho imponible; d) En las oficinas públicas a que se refiere el apartado dos del artículo ciento cuarenta y cinco, si mediare conformidad del contribuyente y los elementos sobre que hayan de realizarse pudieran ser examinados en dicho lugar.”

⁵²⁶ En relación al último inciso del artículo 110 LGT (1963) “...y cualquier otro antecedente o información que haya de facilitarse a la Administración o que sean necesarios para la determinación del hecho imponible.” entendemos que se refiere igualmente a documentos, y no a declaraciones verbales o explicaciones del contribuyente. Entendemos que no es exigible al contribuyente una colaboración que se extienda al nivel de confesión, o a la exigencia de una explicación más allá de lo que muestran los documentos aportados.

⁵²⁷ “Artículo ciento uno.- La gestión de los tributos se iniciará: a) Por declaración o iniciativa del sujeto pasivo conforme a lo previsto en el artículo treinta y seis de esta Ley. b) De oficio. c) Por actuación investigadora de los órganos administrativos; y d) Por denuncia pública.”

⁵²⁸ Como veremos más adelante, el sentido y finalidad del concepto «informar» varía sustancialmente en caso de observar en sede de inspección un presunto delito fiscal.

⁵²⁹ Conforme al artículo 144 de la LGT, según redacción de 23 de septiembre de 1.963, “Las actuaciones de la inspección de los tributos, en cuanto hayan de tener alguna trascendencia económica para los sujetos pasivos. se documentaran en diligencias, comunicaciones y actas previas o definitivas.” En el mismo sentido desarrolla el RD 2077/1984 de 31 de octubre, sobre determinadas actuaciones de la Inspección de los

Respecto a las comunicaciones, contenían actos de mero trámite dentro del procedimiento inspector, tendentes a notificar el inicio de las actuaciones, proponer una visita, o requerir la aportación de una documentación; las diligencias se extenderían para hacer constar hechos y aspectos formales del procedimiento⁵³⁰; las actas recogían y finalizaban el resultado de las actuaciones de la Inspección⁵³¹, y los informes que en su caso

Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de los mismos (BOE N276 de 17 de noviembre), que las actuaciones de la Inspección de los Tributos se documentarán en:

“Art. 2. Comunicaciones. 1. Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona en el ejercicio de sus funciones. 2. En las comunicaciones, la Inspección de los Tributos podrá poner hechos o circunstancias en conocimiento de los interesados, así como efectuar a éstos los requerimientos que procedan. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. 3. Las comunicaciones, una vez firmadas por la Inspección, se notificarán a los interesados en la forma señalada en el artículo 80 de la Ley de Procedimiento Administrativo.”

“Art. 3. Diligencias. 1. Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección. 2. Las diligencias recogerán asimismo los resultados de las actuaciones de la Inspección de los Tributos a que se refiere la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria. 3. Las diligencias son documentos preparatorios de las actas previas y definitivas, que no contienen propuestas de liquidaciones tributarias. 4. En particular, deberán constar en diligencia: a) Los hechos o circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles. b) Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los órganos competentes. c) Los elementos de los hechos imponibles o de su valoración que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo.”

“Art. 4. Informes. 1. La Inspección de los Tributos emitirá, de oficio o a petición de terceros, los informes que: a) Sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico. b) Le soliciten otros órganos y Servicios de la Administración o los Poderes Legislativo y Judicial en los términos previstos por las Leyes. c) Resulten necesarios para la aplicación de los tributos, en cuyo caso se fundamentará la conveniencia de emitirlos. 2. Cuando los informes de la Inspección complementen las actas previas o definitivas extendidas por ella, recogerán especialmente el conjunto de hechos y los fundamentos de derecho que sustenten la propuesta de regularización contenida en el acta.” Los informes de acuerdo con CERVERA TORREJON,F.(1975) “...son documentos eminentemente internos; son documentos dirigidos a otros órganos de la administración -los mismos de inspección jerárquicamente superiores, o los de gestión- con la finalidad de ordinario, de ilustrar el juicio de tales órganos.” Op.Cit.Pág.125

“Art. 5. Actas de Inspección. En las actas que extienda la Inspección de los Tributos hará constar las circunstancias mencionadas en el artículo 145, apartado 1, de la Ley General Tributaria, proponiendo la regularización de las situaciones tributarias que estime procedente, con expresión de las infracciones que aprecie, incluyendo, cuando proceda, los intereses de demora y la sanción aplicable, de acuerdo con lo previsto en el artículo 58 de dicha Ley.”

⁵³⁰ Conforme a la Instrucción 2/1980, de 15 de octubre de 1.980, de la Inspección Central, sobre criterios a seguir en la formación de actas en supuestos de infracción administrativa y otras con posible relevancia penal, “Todas las actuaciones inspectoras anteriores a la redacción del acta, que en su caso, sea procedente extender, habrán de documentarse en las oportunas diligencias, en las que se reflejarán cuantos hechos con relevancia para el servicio surjan en el curso de un procedimiento inspector, así como las manifestaciones del interesado relativas a los mismos. En especial, deberá dejarse constancia de las conductas o actitudes que supongan negativas u obstrucción a la actuación inspectora. Se tendrá muy presente que: a)En las mencionadas diligencias se recogerán solo hechos, nunca juicios de valor, apreciaciones u opiniones del Inspector. B)Las manifestaciones del administrado aparecerán claramente como tales, haciendo constar cuando proceda, que se recogen y se documentan a su instancia. En las diligencias y actas que extienda la inspección se hará constar si en la contabilidad se han observado o no anomalías formales o sustanciales, según las reglas generalmente admitidas y, en su caso, se describirán las anomalías o irregularidades descubiertas.”

⁵³¹ Como señala CERVERA TORREJON,F.(1975), “Este artículo 144 debe verse como una garantía establecida a favor de los particulares; garantía en cuanto establece una obligación para la Administración (...) Por obvia que pueda parecer tal exigencia, no parece inútil para evitar cualesquiera extralimitaciones en el seno del procedimiento -el de inspección- en el que tensiones tan fuertes puedan aparecer entre la Administración y

acompañasen a ésta, contenían los hechos y fundamentos de derecho que motivaban la regularización. En su conjunto, los documentos citados reunían una serie de hechos con la finalidad de fijar una base imponible; de lo que por otra parte entendemos, y en el caso concreto de la investigación, estos documentos contenían las pruebas⁵³² necesarias para situar los hechos imponibles en los que el contribuyente podía haber incurrido, y que ilustrarían a la Dependencia competente para practicar la oportuna liquidación, que de resultar igual o superior a los dos millones de pesetas, todos estos documentos, podrían tener sus efectos en el proceso penal.

La cuestión a discernir en este punto⁵³³ era considerar si la obligación, bajo amenaza de sanción⁵³⁴, de colaborar con la Inspección para que conociera las bases ocultas, o los posibles errores u omisiones en la contabilidad, que pudieran incidir en la integración definitiva de las bases imponibles, era exigible al margen de las posibles consecuencias sancionadoras tributarias o penales, que se derivaran del procedimiento inspector. Esta cuestión entendemos, tiene las mismas similitudes que se han planteado sobre el delito fiscal, en momentos posteriores, al compartir la misma génesis del problema. Entre las funciones de la Inspección, no se encontraban -ni se encuentran- las de

los contribuyentes”. Op.Cit.Pág.124-125. En el mismo sentido MANTERO SAENZ,A.(1981) “Todo proceso tributario tiende a hacer desaparecer la incertidumbre, a crear certeza y ello se consigue haciendo constar por escrito el resultado de las actuaciones, como medio de prueba; la mayor parte de las veces, esa documentación prueba algo en relación con el hecho o la base imponible...”Op.Cit.Pág.150.

⁵³² En cuanto al tratamiento de la prueba en el procedimiento tributario la LGT (1963), establece:

“Artículo ciento catorce.- Uno. Tanto en el procedimiento de gestión como en el de resolución de reclamaciones, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo. Dos. Esta obligación se entiende cumplida si se designan de modo concreto los elementos de prueba en poder de la Administración tributaria.”

“Artículo ciento quince.- En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley de Enjuiciamiento Civil, salvo lo que se establece en los artículos siguientes.”

“Artículo ciento dieciséis.- Las declaraciones tributarias a que se refiere el artículo ciento dos se presumen ciertas, y sólo podrán rectificarse por el sujeto pasivo mediante la prueba de que al hacerlas se incurrió en error de hecho.”

“Artículo ciento diecisiete.- Uno. La confesión de los sujetos pasivos versará exclusivamente sobre supuestos de hecho. Dos. No será válida la confesión cuando se refiera al resultado de aplicar las correspondientes normas legales.”

“Artículo ciento dieciocho.- Uno. Las presunciones establecidas por las Leyes tributarias pueden destruirse por la prueba en contrario, excepto en los casos en que aquéllas expresamente lo prohíban. Dos. Para que las presunciones no establecidas por la Ley sean admisibles como medio de prueba es indispensable que entre el hecho demostrado y aquel que se trate de deducir haya un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.”

“Artículo ciento diecinueve.- La Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa servicio, actividad explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario.”

⁵³³ Que únicamente enunciarnos, puesto que será objeto de un desarrollo en apartados posteriores.

⁵³⁴ LGT “Artículo ochenta y tres.- Uno. Las infracciones tributarias serán sancionadas: a) Las simples, con multa de cien a quince mil pesetas por cada infracción, en la forma que reglamentariamente se señale, además de la que proceda con arreglo a las letras b) y c) siguientes. b) Las de omisión, con multa del medio al tanto de la deuda tributaria ocultada, con un mínimo de doscientas cincuenta pesetas; c) Las de defraudación, con multa del tanto al triple de la deuda tributaria defraudada, con un mínimo de quinientas pesetas...”

investigación delictiva⁵³⁵, reservadas a la Jurisdicción penal. Por tanto, cualquier actuación tributaria enfocada a recabar pruebas de una infracción tributaria de posible trascendencia penal, en principio se debía entender como una actuación sin competencia que, se traduciría en una nulidad de actuaciones, con el efecto de transformar en ilegal, la prueba obtenida⁵³⁶.

No obstante lo anterior, y a diferencia de las posteriores regulaciones del delito de defraudación, el sistema tributario mantenía en ese momento, una separación de funciones que impedía entender que las actuaciones de la Inspección, se dirigieran a la investigación de delitos tributarios⁵³⁷. Como señalábamos anteriormente, la actividad de la Inspección, y del sistema tributario en general, quedaba limitado a la gestión de los tributos, y dentro de ésta, la labor de la Inspección sería comprobar lo declarado por el contribuyente, e investigar lo que permaneciera oculto, con la única finalidad de integrar definitivamente las bases imponibles, y formular en su caso, una propuesta de regularización. A partir de ahí, los resultados que ofrecieran las actuaciones de la Inspección serían valorados por una Dependencia distinta, la cual liquidaba una cuota tributaria, e imponía en su caso la sanción que correspondiera, de acuerdo a una integración normativa de los hechos reflejados en el acta e informe inspector, sin que esta labor significara vulneración alguna de derechos para el contribuyente. Circunstancia distinta supone, si la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente debía observar con carácter previo a la liquidación, o a la imposición de la sanción, si de las actuaciones de la Inspección era posible entender circunstancias que impedían sancionar una acción u omisión, en base a unos hechos posiblemente conocidos por la Inspección, con vulneración de los derechos del contribuyente, o con vulneración de la legalidad vigente.

A partir de lo anterior, podemos establecer los tres errores de construcción jurídica que rodean al sistema de conexión implantado por la LMURF:

Primer error.- Si la Inspección de tributos⁵³⁸ no tenía competencia para realizar una investigación de tinte criminal, pero sospechaba de la posible comisión de un delito

⁵³⁵ Como tampoco estaba prevista esta competencia de investigación en relación a un hipotético procedimiento sancionador tributario, función que en su caso y por el momento, estaba reservado a la Oficina Gestora.

⁵³⁶ Esta afirmación será objeto de un desarrollo más extenso en apartados posteriores.

⁵³⁷ Sin que podamos descartar que algunas de las actuaciones de la Inspección se iniciaran con esta sospecha, y el procedimiento, a parte de dirigirse a la finalidad propiamente tributaria, buscara intencionadamente una investigación que motivara una liquidación con la que poder trasladar la causa a la Jurisdicción penal.

⁵³⁸ Problema que igualmente encontrábamos, desde 1870, en la anterior regulación de la defraudación tributaria, al permitir que, desde una actuación administrativa en la que era necesaria la colaboración del contribuyente para poder liquidar los tributos que correspondieran, la información obtenida con esta finalidad, era utilizada posteriormente en un procedimiento sancionador, sea tributario o penal.

público, en teoría no hubiera podido iniciar -o continuar- actuación alguna⁵³⁹, debiendo remitir los antecedentes de que dispusiera al Ministerio Fiscal o al Juzgado de Instrucción para que se iniciase la investigación⁵⁴⁰. En esta situación observamos que, a la Jurisdicción no llegaría sino una denuncia por la sospecha de un delito, en la que estaba ausente la liquidación firme que resultaba de las actuaciones gestoras. Unido a lo anterior, la denuncia por delito fiscal no era la vía establecida por la LMURF, de modo que únicamente el Delegado de Hacienda, podía poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos sobre los que estimara la posible existencia de un delito fiscal, siendo éste quien formulara querrela ante la Jurisdicción penal, lo que en definitiva reducía cualquier actuación jurisdiccional por delito fiscal, a una decisión reservada y discrecional de tres estamentos del orden tributario. El primero, la Dependencia de Inspección, que resolvería su actuación, no en atención al sentido delictivo -aunque lo hubiera observado-, sino al posible carácter de infracción tributaria observada en los hechos⁵⁴¹; el segundo, la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, que a la luz de los hechos apreciados y de la liquidación practicada, considerara -o no- la infracción tributaria; y el tercero, el Delegado de Hacienda, que a la vista del expediente tributario, y del informe emitido una vez adquirida firmeza la liquidación, podía o no considerar la pertinencia de su traslado a la Jurisdicción penal⁵⁴².

⁵³⁹ Situación análoga a lo que sucede a Jueces y Tribunales, que como señalaba RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983), “El Juez tiene que permanecer pasivo en tanto no le exciten los competentes órganos de la administración tributaria, que si deciden no perseguir el hecho cierran al Juez toda posibilidad de actuación.” Op.Cit.Pág.292. Para ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J.L.(1975), el término «Administración» no se refería únicamente a la tributaria, por lo que si el Ministerio Público o un Juez o Magistrado hubiese tenido conocimiento de hechos constitutivos de delito fiscal, podría haber instado la comprobación administrativa, de cara a la posible incoación del proceso. Op.Cit.Pág.18. En este sentido, *Vid.* ADAME MARTINEZ,F.(2009) *Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal*. Pág.11. De estas opiniones, entendemos que la «excitación» ante un posible delito fiscal, podía tener una doble vertiente, de modo que fuera provocada tanto de la Administración tributaria hacia la Administración judicial, y viceversa, sin que por ello se viera contrariada la «perseguidibilidad» establecida en el artículo 37.1 de la LMURF. No obstante en esta situación, si podemos observar que, ante una evidencia manifestada por un órgano judicial, se estaría permitiendo una investigación delictiva en sede tributaria.

⁵⁴⁰ Artículo 259 LECrim. “El que presenciare la perpetración de cualquier delito público estará obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, municipal, o funcionario fiscal más próximo...” Artículo 262 “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieran noticia de algún delito público estarán obligados a denunciarlo inmediatamente, al Ministerio Fiscal, al municipal, al Juez de instrucción...”

⁵⁴¹ Las actas de la inspección deben prescindir de valoraciones, limitándose a constatar los hechos. Los informes de la Inspección, contemplan hechos y fundamentos de derecho. A partir de aquí y, ante hechos posiblemente delictivos, no será en el informe de la Inspección que debe acompañar, en su caso, a las actas, donde se contemplen estas apreciaciones, sino otro informe distinto, como más adelante explicaremos.

⁵⁴² El artículo 37.dos LMURF señala “...deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales...”. Entendemos que la obligación -deber- de realizar el traslado del tanto de culpa, lo será cuando el Delegado de Hacienda «estime» que los hechos son delictivos. En el caso de que no los estime en ese sentido, entendemos que la obligación, desaparece.

Segundo error.- Las actuaciones de la Administración que con carácter previo a la conexión con el proceso, hubieran vulnerado algún derecho del investigado tributario, o de la legalidad vigente, conllevaría a que éstas y su resultado, se encontraran viciadas, por lo que siendo requisito de procedibilidad el acto de liquidación que adquiere firmeza, es posible que la validez del acto administrativo no pudiera desplegar los efectos pretendidos, al trasladar al proceso un acto nulo, o en su caso anulable. Esta posibilidad, podría entenderse que quedaba sometida a consideración durante la fase económico-administrativa o en la contenciosa-, de haber acudido el contribuyente a estas vías, pero es obvio que existía un documento, como era el informe⁵⁴³ -emitido a partir de la firmeza de la liquidación- al que el contribuyente no tenía acceso de forma anterior a prestar su conformidad, como tampoco tenía acceso en caso de disconformidad, y que por tanto e igualmente sería desconocido por los Tribunales administrativos y contenciosos, al momento de revisar y pronunciarse sobre los fundamentos y valoraciones adoptadas por Administración en relación a los hechos⁵⁴⁴. De otra forma también es posible argumentar que, sería la Jurisdicción penal en este caso, la competente para sustanciar todas las situaciones de hecho y de derecho que hubieran confluído en la causa⁵⁴⁵, si bien consideramos, que no estaríamos ante una cuestión prejudicial⁵⁴⁶, sino ante una cuestión que debería valorar la propia validez del acto administrativo que constituía el requisito de procedibilidad que permitía iniciar el proceso⁵⁴⁷.

Tercer error.- No partimos para enunciarlo desde la construcción jurídica del precepto penal, sino de las posibilidades que existían en el entorno de los acuerdos que entre la Administración y el contribuyente podrían alcanzarse, con la finalidad de no llegar

⁵⁴³ Documento que posteriormente analizaremos con mayor detenimiento.

⁵⁴⁴ En este sentido también se podía llegar a entender que, el contenido de este informe, no revestía transcendencia en relación a las valoraciones y fundamentos recogidos en el expediente administrativo resultante del procedimiento tributario de comprobación e investigación, y en el de liquidación, en el cual y en su caso, ya constaría un informe adjunto a las actas que propusieran la liquidación y sanción que se pretendiera. Y esto sería así, siempre y cuando el segundo informe no tuviera más contenido que la relación de los hechos sobre los que la Administración tributaria estimaba una naturaleza delictiva, como medio de traslado del expediente al Ministerio Fiscal. Otra consideración debía tener este informe, y por tanto su incidencia en la validez de los actos previos de la Administración, si el mismo se dirigía a fundamentar este carácter delictivo, incluyendo valoraciones, pruebas o fundamentos que no se pusieron en conocimiento del contribuyente, a través de los documentos propios del procedimiento tributario.

⁵⁴⁵ En esta situación, puede producirse la paradoja -como ya citaba RODRIGUEZ DEVESA (1980)- de que un Juez inferior considere una solución distinta a lo resuelto en vía contenciosa por un Tribunal superior, de otro Orden. Op.Cit.Pág.973.

⁵⁴⁶ Al no estar ligada íntimamente al hecho punible, ni ser determinante de la culpabilidad o inocencia. *Vid.* Art. 3 y 4 LECrim.

⁵⁴⁷ Cuestión que no entendemos competencia de la Jurisdicción penal, sino de la Jurisdicción contenciosa, lo que hubiera dado lugar no a la suspensión del proceso, sino al sobreseimiento de éste, en tanto el acto administrativo que hubiera adquirido firmeza, hubiera pasado por el tamiz de esta última Jurisdicción.

al proceso por delito fiscal, a sí como en relación a la libertad de actuaciones de la Administración. En primer lugar, y como antes señalamos, las actuaciones de la Inspección finalizaban con la redacción de una acta, en la cual constaban los hechos relativos a la integración de las bases imponibles, presuntamente defraudadas por el contribuyente, así como la propuesta de sanción, que de la acción u omisión pudieran derivarse. Con carácter previo a su remisión a la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, éste, podía manifestar su conformidad a la propuesta del Inspector, de modo que, la sanción quedara reducida en un cincuenta por ciento⁵⁴⁸. Esta posibilidad, unida al sistema de graduación de las penas establecidas en el segundo apartado del artículo 319.uno del Código Penal, permitía un margen de maniobra tanto a la Inspección, como al contribuyente, de modo que, la primera obtenía una conformidad a su propuesta, y el segundo una reducción del cincuenta por ciento de una sanción que, en lo tributario⁵⁴⁹ operaba desde el tanto al triple de la cuantía defraudada, y en lo penal del tanto al séxtuplo⁵⁵⁰. En estas circunstancias, la conformidad con la propuesta de la Inspección, y pese a que la cuantía defraudada alcanzara el importe de la décima parte de la cuota defraudada, y ésta hubiera superado los diez millones de pesetas, con respecto a la Administración, excluía inicialmente cualquier posibilidad de una defensa del contribuyente en el proceso, fundamentada en una vulneración de sus derechos, o de la legalidad vigente en la fase administrativa⁵⁵¹; y respecto al contribuyente suponía aceptar una multa pecuniaria que, pudiera ser muy superior en una eventual condena penal, pero que en atención al principio *non bis in ídem*,

⁵⁴⁸ De acuerdo con lo señalado para las infracciones tributarias en la LGT (1963) -Sección Tercera, del Capítulo IV- La Condonación de Sanciones:

Artículo ochenta y siete.- Las multas impuestas en concepto de sanciones tributarias se podrán reducir o dejar sin efecto mediante condonación automática o graciable.

Artículo ochenta y ocho.- Uno. En las infracciones tributarias simples las multas serán objeto de condonación automática en un cincuenta por ciento cuando el sancionado sin previo requerimiento de la Administración cumpla sus obligaciones, aunque lo hiciera fuera de plazo. Dos. Las sanciones que procedan por las infracciones de omisión o defraudación se reducirán automáticamente al cincuenta por ciento de su cuantía cuando el sujeto pasivo o responsable dé su conformidad a la propuesta de liquidación que se le formule.

Artículo ochenta y nueve.- Uno. La condonación graciable se concederá discrecionalmente por el Ministro de Hacienda, que la ejercerá directamente o por delegación. Será necesaria la previa solicitud de los sujetos pasivos o responsables que no sean reincidentes y que renuncien expresamente al ejercicio de toda acción de impugnación correspondiente al acto administrativo. Dos. Esta condonación podrá hacerse compatible en casos excepcionales con la reducción automática antes regulada, con excepción de la parte que corresponda en la misma a los partícipes, según las Leyes o Reglamentos.

⁵⁴⁹ LGT (1963) Artículo 83.uno. “Las infracciones tributarias serán sancionadas: c) Las de defraudación, con multa del tanto al triplo de la deuda defraudada, con un mínimo de quinientas pesetas.”

⁵⁵⁰ Artículo 319.uno. (párrafo 2º) “El que cometiere delito fiscal será castigado en todo caso con multa del tanto al séxtuplo de la suma defraudada y además con arresto mayor si la cantidad estuviese entre cinco y diez millones y con prisión menor para más de diez millones siempre que la cantidad defraudada exceda de la décima parte de la cuota procedente”.

⁵⁵¹ Recordando que el acta de conformidad no incorpora informe de la Inspección, con lo que la conformidad prestada por el contribuyente, lo será sobre la descripción de los hechos contenidos en el acta, contra los que difícilmente podrá mostrar oposición, en un proceso penal posterior, pese a que la conformidad prestada en sede tributaria, no tiene el valor de confesión en el orden penal.

era posible que no fuera exigible en esta sede, coincidiendo además que al haber manifestado conformidad y, presuponiendo que la Administración pudo calcular la cuota defraudada por la colaboración del contribuyente -aunque esta fuera mínima-, la eventual condena con una pena de privación de libertad, sería considerada de escasa probabilidad⁵⁵².

Una segunda consecuencia procedía de la imprecisión del artículo 37.2 de la LMURF, en relación a «cuando» debía producirse el traslado de los hechos al Ministerio Fiscal. La Administración tributaria no estaba sujeta a ningún término o plazo para proceder a este traslado, distinto al que operase para la prescripción penal del delito⁵⁵³. Finalizado el procedimiento inspector, practicada la liquidación, calificada la infracción e impuesta la sanción, no existía ya condición temporal alguna que obligara a observar un plazo concreto, sin que existiera una regulación normativa por la cual pudiera exigirse a la Administración un cumplimiento temporal de la obligación del traslado, así como de las consecuencias que derivaran de este incumplimiento⁵⁵⁴, que entre otras cuestiones quedaba relacionado -como mas adelante señalaremos- con la exigencia de un juicio justo y sin dilaciones⁵⁵⁵.

⁵⁵² De este análisis, exceptuamos los supuestos de actas de prueba preconstituida, y las liquidaciones procedentes de la estimación indirecta de bases, por entender que la participación del contribuyente en el procedimiento inspector, era nula en el primer caso, y con seguridad escasa en el segundo, de lo que cualquier impugnación sobre los hechos contenidos tanto en el acta como en el acuerdo de liquidación, pese a la firmeza que pudieran ganar con efectos administrativos -y las consecuencias recaudatorias que resultaran-, serían situaciones que podrían ser objeto de debate, primero en fase contencioso-administrativa, y posteriormente en el proceso penal. De lo que no excluimos, como mas adelante estableceremos, que una de las opciones del contribuyente, ante una situación de posible transcendencia penal, era mantener una posición pasiva, en cuanto a su deber de colaboración con la Inspección, de modo que provoque un acto de liquidación sobre indicios o presunciones, o incluso sobre datos objetivos obtenidos de terceros, o del propio contribuyente investigado, guardando para la fase contenciosa los documentos y pruebas que considerara oportunos, al objeto de impugnar la liquidación, y que en su caso le permitieran ejercer una defensa distinta, en el proceso penal. Pero como decíamos, esta situación será más interesante de analizar en posteriores apartados, en los que, los cambios normativos producirán la desaparición de las benevolencias existentes del sistema sancionador tributario frente a la reacción del orden penal, junto a la imposibilidad de acudir a la jurisdicción contenciosa con carácter previo al proceso penal.

⁵⁵³ Aspecto que analizaremos de forma posterior, dado que al confluir otra serie de circunstancias, una mayor precisión nos alejaría de la exposición actual. En relación a la ausencia de plazo, DEL POZO LÓPEZ, J. Y ARNAU ZOROA, F. (1977) sitúan este plazo en el momento en que el Delegado de Hacienda pudiera alcanzar una decisión fundada, por lo que éste velaría porque la emisión de los informes no se demorara. *Vid. Op. Cit. Pág. 441.*

⁵⁵⁴ «condición temporal» que como señala BAYONA DE PEROGORDO, J. J. (1977) supone “una quiebra del principio general de absoluta independencia entre las actuaciones administrativas y las acciones penales, así como una derogación del mandato general de denunciar establecido en los artículos 259, 262 y 264 de la LECrim para quienes, por distintas circunstancias, presenciaren o tuvieran conocimiento de la perpetración de algún delito.” *Op. Cit. Pág. 745*

⁵⁵⁵ Artículo 24.2 C.E. “Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.” Artículo 6.1 del CEDH “1. Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un tribunal independiente e imparcial, establecido por la ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella...”

En atención a cuanto venimos señalando sobre el sistema de conexión implantado por la LMURF, y en relación a la situación del contribuyente ante una actuación de la Administración por defraudación, tanto a uno como a otra, la conclusión del procedimiento tributario con conformidad, era la solución que planteaba menos problemas ante un eventual proceso penal⁵⁵⁶. De lo que entendemos que esta regulación, pese al intento, ni facilitó ni pretendía una protección del bien jurídico, en su vertiente económica de interés general, sino que tendía a una protección del aspecto funcional de la Hacienda Pública, que agilizara su finalidad recaudatoria, dejando a la Jurisdicción penal el castigo de aquellas conductas, no que representaran un mayor desvalor de la acción y del resultado, sino el castigo de aquellas que, junto a la relevancia del importe defraudado, coincidiera una disconformidad, u obstrucción, con el propósito regularizador de la Inspección de tributos. Por lo que finalmente la norma penal, y como ya sucedía bajo la vigencia del antiguo artículo 319 del CP(1870-1973) no actuaba como protección y reacción punitiva del interés económico general, sino como protección y reacción punitiva de los intereses y resultados del procedimiento tributario de Inspección.

III.III.- La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal.

La actuación de la Jurisdicción penal, tendría lugar en principio, cuando el expediente administrativo ofreciera una liquidación⁵⁵⁷ que hubiera adquirido firmeza. Este

⁵⁵⁶ Cuando además, la Jurisprudencia viene señalando que el principal elemento del delito fiscal es el ánimo de defraudar, unido al daño patrimonial, y a la imposibilidad de la Administración de cuantificar la deuda - sino es por la exclusiva colaboración del sujeto-, siendo prácticamente inoperantes las presunciones de la ausencia o errores en la contabilidad, o la obstrucción a la labor inspectora. Vid, T.S. 12/03/1986, y 2/03/1988, A.P. de Ciudad Real 26/11/1982, A.P. de Salamanca 17/02/1984, A.P. Palma de Mallorca 14/12/1984 y A.P. de Bilbao 18/04/1987, contando además en relación a la posible la conformidad prestada que "...no importa aceptara el procesado la liquidación practicada porque lo fue solo a efectos administrativos para bonificarse del 50 por 100 de bonificaciones de la sanción fiscal, y no basta porque ni cabe de un «dolo post facto», ni hubo elusión en el sentido de emplear medios artificiosos para dejar de pagar." A.P. de Salamanca de 23 de junio de 1.982. En el mismo sentido esta Audiencia en Sentencia de 9 de octubre del mismo año "...un argumento que no es ocioso citar siquiera a efectos morales es que si aceptó el procesado la liquidación practicada y la abonó, lo que no quiere decir que reconozca el dolo, pues en todo caso sería post facto y como tal ineficaz penalmente..."

⁵⁵⁷ En relación al artículo 37.2 de la LMURF, la Circular 2/1.978 de la Fiscalía del T.S. de 20 de abril, sobre persecución del delito fiscal, establecía en orden a la procedibilidad:

"Primero.-Procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo y en el cual se haya agotado la vía gubernativa. Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad, que, en su caso, constituiría cuestión prejudicial, conforme a lo prevenido en el artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Segundo.-Decisión o acuerdo del Delegado de Hacienda previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, o bien, en las defraudaciones contra las Haciendas locales, acuerdo o decisión del Alcalde o del Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación, resolviendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal en ambos casos los hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal.

requisito de procedibilidad como venimos señalado, significaba que los aspectos jurídico-administrativos del expediente tributario, habían sido valorados y sustanciados por la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente -que analizaba primero las actuaciones y propuestas de la Inspección, segundo, procedía a la calificación jurídica de los hechos, y tercero practicaba la liquidación-, que en caso de reclamación, serían revisados por el Tribunal Económico Administrativo, siendo posible obtener, tras la resolución de éste, un pronunciamiento de la Jurisdicción Contenciosa, como Tribunal superior del Orden administrativo.

Con carácter previo a la firmeza de la liquidación, entendemos que, por la proyección que la infracción tributaria podía tener en el proceso penal, el elemento fundamental del sistema implantado por la LMURF quedaba referido al contenido del expediente administrativo, que finalmente sería parte de la pieza de convicción que orientara al Juez penal en su pronunciamiento. Como ya hemos señalado, este expediente incluiría las comunicaciones, diligencias, actas, informes, y documentos obtenidos por la Inspección -por su cuenta o a través del contribuyente investigado- así como, el expediente de liquidación de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, y en su caso, la reclamación y recurso contencioso formulado, y las resoluciones que sobre los anteriores emitieran los Tribunales. De forma posterior, el expediente administrativo incorporaría un informe del Subinspector e Inspector Jefe -o el Administrador de Tributos-, otro del Abogado del Estado y, la resolución del Delegado de Hacienda dado traslado al Ministerio Fiscal. De esto se deriva que, el Juez de Instrucción, de forma previa a impulsar el proceso y citar al imputado, tenía un conocimiento aproximado -o total- del asunto, con la variante de que la información recibida -en caso de que el contribuyente hubiera manifestado su conformidad- procedía de unas instancias administrativas, que bajo su propio criterio e interpretación, y a través de un procedimiento dirigido a la liquidación del tributo⁵⁵⁸, integraba los hechos tributarios conocidos en el precepto penal⁵⁵⁹.

Tercero.-Formulación de querrela por el Ministerio Fiscal, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda de la provincia o por la presidencia de la Diputación Provincial o por la Alcaldía correspondiente, resultan los datos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal y se acredite que se han cumplido todos los requisitos legalmente establecidos para su persecución. Aunque las pruebas practicadas en el expediente administrativo y la resolución recaída no sean vinculantes para los Tribunales, constituyen la pieza fundamental de la instrucción una vez sean corroborados judicialmente los extremos de hecho que lo fundamenten. Ejercitada la acción penal, la única acción acusadora será la del Ministerio Fiscal, que habrá de desplegar todo su celo para que la investigación sumarial sea eficaz en la determinación de los hechos imputados y de sus circunstancias.

⁵⁵⁸ Se ha de tener en cuenta que, en la gran mayoría de los casos el contribuyente, durante el procedimiento de inspección, no aportará únicamente los documentos legalmente exigidos al objeto de que le sea comunicada su correcta o incorrecta situación tributaria, sino que aportará y explicará todo aquello que, aparte de servirle para convencer al actuario de su modélica tributación o interpretación de la norma, le evite cualquier tipo de regularización, o incluso de sanción, mostrando generalmente conformidad en el caso de

En sentido contrario, cabe preguntarse, que es lo que recibía el órgano judicial del contribuyente imputado, con carácter previo a su comparecencia. La respuesta es nada. Nada, porque el sistema previsto en la LMURF, no preveía la comunicación previa al contribuyente del traslado de la causa a la Jurisdicción penal, ni preveía la norma tributaria la posibilidad de que el contribuyente pudiera alegar lo que estimase oportuno, de forma anterior a dicho trámite⁵⁶⁰. Unido a lo anterior, y teniendo presente que la LGT nada disponía para estos trámites, debemos atender a las normas e instrucciones que situaron los requisitos del procedimiento de conexión.

El aspecto procedimental de la conexión entre el procedimiento y el proceso, quedaba regulado en el artículo 37.2 de la LMURF, al disponer⁵⁶¹:

“Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva, previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción. Si los hechos afectaren a varias provincias, la competencia vendrá determinada por razón del domicilio de la persona física o jurídica.”

El primer requisito respondía a la necesidad de que el acto administrativo fuera firme, de forma anterior a su acceso a la Jurisdicción penal. Esto significaba dos cosas; la primera, que la actuación de la Administración debía haber finalizado; lo que conduce a

que, por los indicios que extraiga de las actuaciones y de su posible resultado, considere que una posición de disconformidad, pueda suponerle una mayor perjuicio económico.

⁵⁵⁹ O bien la información que reciba -pese a que no le vincule la resolución recaída- ha pasado por el tamiz del Tribunal Económico Administrativo Central, y en su caso por la Jurisdicción Contencioso-Administrativo.

⁵⁶⁰ Si hace referencia a esta cuestión la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, al señalar en su apartado V.- “La denuncia por delito fiscal deberá ser presentada sin que, en ningún caso, proceda audiencia al interesado y aunque éste haya interpuesto recurso contencioso-administrativo.” Bien puede señalarse que, en otros delitos, tampoco el imputado tiene conocimiento del contenido de las diligencias penales -con carácter previo al inicio de la instrucción-, o incluso que se haya realizado actuación investigadora alguna sobre su persona por un hecho delictivo, lo que colocaría al imputado tributario al mismo nivel que el resto de presuntos delincuentes; pero sobre esto, queda claro que en esas circunstancias se está ante actuaciones que nacen dentro del ámbito de la Jurisdicción penal, y que se autorizan e impulsan desde esta Jurisdicción, en la que operan una serie de principios, que por ahora, no operan -siquiera matizados- en el ámbito tributario. Por tanto el contribuyente imputado, y salvo que haya reservado -como consecuencia de una no colaboración con la Inspección- pruebas distintas a las aportadas por la Administración en el expediente, deberá prestar declaración en relación a unos hechos, sobre los que unos órganos administrativos especializados -y a través de unas normas de eminente carácter técnico-jurídico-económico- han estimado un resultado delictivo, y sobre los que el imputado, posiblemente, y de forma simultánea a su aportación -y con la única finalidad de que se concretara su obligación tributaria principal- ya ha manifestado en sede inspectora, los motivos y razones a que obedecen la posible defraudación apreciada.

⁵⁶¹ Nos centramos en el segundo punto del artículo, puesto que a nivel procedimental es el que con carácter general afecta al procedimiento de conexión. El punto tercero del artículo señala igualmente que: “Tres. En las defraudaciones de las Haciendas locales compete a los Alcaldes o al Presidente de la Diputación, según los casos, previo informe de sus Secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación perjudicada, poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de sus respectivas jurisdicciones y en los tributos, arbitrios y tasas establecidos a su favor.”

entender que el expediente que se trasladara a la Jurisdicción penal, no permitía incorporar ningún otro tipo de documento o actuación administrativa, en relación al procedimiento tributario. La segunda, que la liquidación hubiera adquirido firmeza, por lo que la infracción -con independencia de la calificación que mereciera en el ámbito sancionador tributario- se estimaba, desde la perspectiva de la Administración, como constitutiva de delito⁵⁶². Dentro de este primer requisito, se contemplaba la posibilidad -para situaciones en las que entendemos, no había existido conformidad- de que la finalización de las actuaciones y la firmeza del acto administrativo, se produjeran una vez que el Tribunal Económico Administrativo Central, hubiera resuelto a favor de la Administración, lo que podía suponer una cautela del legislador⁵⁶³ frente a posibles actuaciones realizadas por ésta, en las que resultara un error de hecho o de derecho, que definitivamente permitiera no considerar la defraudación con carácter delictivo⁵⁶⁴. Aunque entendemos que, no muy alejada de la anterior, la razón principal obedecía a la complejidad del sistema tributario, que aconsejaba la continuidad de las actuaciones tributarias hasta el momento de la liquidación, al ser la Administración tributaria la especialista en la materia.

El segundo requisito radicó, en el informe que con carácter previo al traslado del expediente, el Subdelegado de Inspección y el Inspector Jefe, el Administrador de Tributos -según el tributo de que se trate- y el Abogado del Estado, debían de emitir⁵⁶⁵. La emisión

⁵⁶² Como señalan DEL POZO LÓPEZ, J y ARNAU ZOROA, F. (1977) "Es necesario para poder perseguir el delito fiscal que exista una actuación administrativa previa. En la esencia del delito fiscal subyace una conducta del sujeto pasivo que sería calificada de infracción tributaria, con arreglo a la L.G.T. y que, por reunir además las circunstancias objetivas y subjetivas previstas legalmente permite proceder por vía penal estimándose que existe un posible delito fiscal." Op.Cit. Pág. 434-435

⁵⁶³ Como ya señalamos al final de la Primera Parte, vigente el artículo 319 del CP (1973), no era requisito de procedibilidad la emisión de una liquidación, sino la ocultación con la intención de eludir el pago de los impuestos derivados de los bienes, oficio o industria. El legislador, como vimos en el proyecto de la LMURF fue el que configuró este requisito al entender que "[E]s evidente que el ordenamiento tributario general tiene sus propias normas para determinar la cuantía de estas infracciones...".

⁵⁶⁴ El Tribunal administrativo o contencioso, atendería a los fundamentos de hecho y de derecho contenidos en el expediente administrativo, pero no sería su objeto pronunciarse sobre la posible valoración del carácter delictivo del resultado. Primero, porque es improbable que el expediente administrativo recibido, mencionara de alguna forma este carácter; segundo, porque hasta que el acto no era firme, no se podía hablar de carácter delictivo; y tercero, porque sería una vez adquirida la firmeza del acto, cuando el Delegado de Hacienda, estimara el carácter delictivo o no del resultado, a partir de los informes recibidos.

De la primera opinión expresada, DEL POZO LÓPEZ, J y ARNAU ZOROA, F. (1977) "consideramos acertada su inclusión en base a las garantías que ello va a suponer para los contribuyentes, autores en potencia de un delito fiscal, ya que solo en los casos en que exista la certeza absoluta de que se ha cometido una infracción tributaria se podrán iniciar las actuaciones penales encaminadas a la persecución del mismo." Op.Cit. Pág. 435. Estando de acuerdo con la primera parte de su enunciado, discrepamos con la segunda, puesto que la persecución del delito fiscal se inicia desde la propia instancia administrativa.

⁵⁶⁵ Es de observar que, la Ley se refiere a la figura del Subinspector e Inspector Jefe, sin considerar que la firmeza del acto se conoce en la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, encargada de valorar e integrar los resultados de la Inspección, y de practicar o confirmar la liquidación correspondiente. De esto podemos extraer dos consecuencias; o bien la Ley se redactó bajo la inercia legislativa por la que la Inspección asumía las competencias de las Oficinas Gestoras, o bien, el Subinspector o el Inspector Jefe, debían realizar un informe posterior e independiente a las actuaciones de la Dependencia de Relaciones con

de este informe -que consideramos con idéntico rango de procedibilidad⁵⁶⁶ con el que operaba la firmeza de la liquidación - era una actuación administrativa que precedía a la decisión que adoptara el Delegado de Hacienda. En este sentido, y al estar reglado por Ley, el procedimiento para el traslado del tanto de culpa debía reunir todos los elementos exigidos para su práctica; entendemos que, la ausencia de estos informes -preceptivos pero no vinculantes-, podía causar la anulabilidad del trámite, o bien su nulidad⁵⁶⁷. Cuestión distinta sería el efecto que este posible vicio administrativo causase en el proceso penal. De un lado se puede considerar que al Juzgador -y puede ser que previamente al Ministerio Fiscal- le fuera indiferente el envío del expediente con o sin informes⁵⁶⁸, puesto que definitivamente lo que interesaba era el conocimiento de los hechos presuntamente delictivos, con independencia de otros aspectos procedimentales que pudieran invalidar de algún modo esta previa actividad administrativa. De otro lado, entendemos que en el proceso, la ausencia de estos informes, impedirían conocer los motivos por los que el Subdelegado, Inspector Jefe, Administrador de Tributos, y tras estos el Abogado del Estado, entendían que la infracción reunía los elementos del tipo, además de impedir conocer los motivos que habían llevado al Delegado de Hacienda a estimar, idéntica calificación. Circunstancias una y otra, que de alguna forma podían mermar las posibilidades de defensa del imputado, lo que lógicamente incidía de plano en el normal desarrollo del proceso penal.

el Contribuyente. De una u otra consecuencia, lo que resulta evidente, es la tendencia legislativa a concentrar en la Inspección, funciones y competencias propias de otros órganos tributarios.

⁵⁶⁶ La Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S. de 20 de abril, señala como requisitos: la liquidación tributaria - que haya agotado la vía gubernativa-, la decisión o acuerdo del Delegado -previo informe...- y la formulación de querrela por el Ministerio Fiscal.

⁵⁶⁷ Con carácter general, el artículo cuarenta de la Ley de 17 de julio de 1958 sobre Procedimiento Administrativo (BOE N°171 de 18 de julio) establece que “Uno. Los actos administrativos se producirán por el órgano competente mediante el procedimiento que en su caso estuviera establecido. Dos. El contenido de los actos administrativos se ajustará a lo dispuesto en el ordenamiento jurídico y será adecuado a los fines de aquellos.”

⁵⁶⁸ De hecho el artículo 37.2 de la LMURF, no dispone que estos informes tengan que ser enviados al Ministerio Fiscal, sino que el Delegado de Hacienda únicamente, “debe poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que estime constitutivos de delitos fiscales...”. La amplitud o restricción con se interprete el precepto, puede llevar a entender que el Delegado de Hacienda, es libre en los medios que quiera utilizar para poner en conocimiento los hechos, lo que no quita que la discrecionalidad pudiera sugerir el envío de unos documentos y el no envío de otros, dando lugar a otras consecuencias penales por ocultar algún tipo de prueba. Como señala la Fiscalía del T.S. en la Circular 2/1978, “Formulación de querrela por el Ministerio Fiscal...si de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda..., resultan los datos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal...”, de lo que entendemos que el Delegado entregará todos los documentos que han ido formando el expediente, que de otra forma y de no constar los informes en el expediente judicial, la defensa del contribuyente, y al estar establecidos por Ley, siempre podrían reclamarlos.

Por su parte, la Instrucción 2/1980 de 15 de octubre, de la Inspección Central⁵⁶⁹ indicaba que:

“En las diligencias y actas que extienda la Inspección se hará constar si en la contabilidad se han observado o no anomalías formales o sustanciales, según las reglas generales admitidas y, en su caso, se describirán las anomalías o irregularidades descubiertas. Por otra parte cuando se reflejen en el acta diferencias entre las magnitudes económicas declaradas y las reales, deberá concretarse si tales diferencias están o no contabilizadas oficialmente, sin prejuzgar las causas de la discordia, si la hubiere.”

Las indicaciones de la Instrucción, no parecen alterar en principio lo establecido en el artículo 145 de la LGT (1.963), en cuanto a que en las actas se consignarían los elementos esenciales del hecho imponible, su atribución al sujeto pasivo y la regularización que se estimara. Sin embargo, entre «consignar elementos esenciales del hecho imponible» y, «describir anomalías contables, reflejar diferencias entre las magnitudes declaradas y las reales, y concretar si estas diferencias constan en la contabilidad», se llega a una interpretación muy extensiva de la norma tributaria, que únicamente inducía a introducir en las actuaciones tributarias juicios de valor⁵⁷⁰, directamente relacionados con los elementos del tipo penal⁵⁷¹, en el caso de que en el transcurso de las actuaciones se hubieran observado aspectos de posible relevancia penal⁵⁷².

⁵⁶⁹ Sobre criterios a seguir en la formalización de actas en supuestos de infracciones administrativas y otras con posible relevancia penal. Con anterioridad, la Instrucción número 1 del Servicio de Instrucción de los Tribunales, dictada por la Dirección General de Inspección Tributaria, señalaba entre otros: “La Inspección de los Tributos debe hacer constante uso de las facultades que le atribuyen, entre otros los artículos 35.2, 109, 110 y 140 de la Ley General Tributaria, y en los casos que el buen juicio del inspector actuario estime pertinentes o ejemplares, deberá invocar el artículo 319 del Código Penal Vigente, bajo apercibimiento de cursar por conducto reglamentario el correspondiente tanto de culpa a la jurisdicción penal, debidamente documentado.”

⁵⁷⁰ TEAC 19 de octubre de 1951, (C.2) “...la actuación del inspector debe limitarse a reflejar los hechos que en el curso de su gestión descubra y que pudieran dar lugar a alguna clase de tributación, absteniéndose en todo caso, de hacer calificaciones jurídicas más o menos acertadas de los mismos, que son siempre incumbencia de la propia Administración.” Como señala CERVERA TORREJON, F (1975), tras un análisis (Op.Cit.Pág.138-152) desde el Acuerdo citado, pasando por las actas de invitación y, hasta la LGT (1.963), en relación a lo dispuesto en el art.145.1, “...no es extemporáneo ni inadecuado formular el deseo de que tanto en la elaboración de una eventual regulación reglamentaria de la inspección tributaria como en los fallos de la jurisprudencia se vuelva a dicha exigencia frente a posibles excesos en la extensión de las actas de inspección.” Op.Cit.Pág.153. La A.P. de Palma de Mallorca en Sentencia de 14 de diciembre de 1984 considera (C.1): “...es requisito indispensable que se constaten, se señalen y detallen directamente, comportamientos o hechos, no conceptos jurídicos o juicios de valor, que pueden ser enjuiciados por el organismo competente, o dicho de otra manera, el acta debe recoger las premisas fácticas objetivamente determinables por la observación directa del actuante...(…) Con arreglo a este criterio, debe necesariamente concluirse que la frase contenida en el acta mencionada «...no llevaba contabilidad de acuerdo a lo obligado por la legislación vigente» es un juicio de valor que en todo caso corresponde hacer al organismo o tribunal administrativo o jurisdiccional a cuya resolución se someten los hechos...”

⁵⁷¹ Al igual que se hubiera hecho en el caso de cualquier infracción tributaria detectada en el procedimiento de regularización.

⁵⁷² Y como es obvio, para emitir un juicio de valor es prácticamente imprescindible recurrir a los hechos, y éstos con carácter general, se traducen en pruebas. Como señalaba la Fiscalía del T.S. en la Circular 2/1978 “aunque las pruebas practicadas en el expediente administrativo y la resolución recaída no sean vinculantes

De forma posterior, la Circular de la Subsecretaría de Hacienda sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de las denuncias por posibles delitos fiscales, de 15 de abril de 1982⁵⁷³, establecería:

“II.- Una vez apreciada la concurrencia de hechos y conductas de las que pudiera derivarse un posible delito fiscal, a través de los procedimientos de gestión o inspección tributaria, el jefe de la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes, el Abogado del Estado-jefe, el Administrador (...) deberá remitir todas las actuaciones practicadas, con su informe al delegado de Hacienda, en plazo máximo de diez días, contando desde que las actuaciones hubieran adquirido firmeza en vía administrativa por no haberse interpuesto recurso de reposición o reclamación económica administrativa o haber sido esta resuelta en única instancia por el Tribunal Económico Administrativo Provincial o, en todo caso, por el Tribunal Económico Administrativo Central; en los dos últimos supuestos, el término de los diez días será computado a partir del siguiente a la recepción de la resolución correspondiente por la Dependencia gestora.

III.- Una recibidas por el delegado de Hacienda las actuaciones e informes a que se refiere el apartado anterior, deberá proceder a la inmediata solicitud del preceptivo dictamen de la Abogacía del Estado, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 37 de la Ley 50/1977.

IV.- Los referidos informes, preceptivos pero no vinculantes, habrán de ser emitidos con carácter de urgente... (...) El informe de la Oficina Gestora competente, a que se refiere el precedente apartado II, atenderá a la ampliación de los datos contenidos en las actas inspectoras y a la expresión de los hechos y circunstancias que, en su momento, determinaron la calificación de las infracciones tributarias recogidas en las mismas y que justifican la iniciación del expediente. El informe de la Abogacía se pronunciará sobre los aspectos y elementos jurídicos del expediente y actuaciones desarrolladas, examinando, en especial, las circunstancias que pudieran impedir el acceso a la vía penal y velando en todo caso, por los intereses de la Hacienda Pública.

V.- Una vez recibidos los informes preceptivos el Delegado de Hacienda competente resolverá sobre la formulación de denuncia ante el Ministerio Fiscal. La resolución del delegado de Hacienda deberá ser adoptada con carácter de urgencia, a la vista de los informes emitidos, y con sujeción a lo dispuesto en la presente circular. La denuncia por delito fiscal deberá ser presentada sin que, en ningún caso, proceda audiencia del interesado y aunque este haya interpuesto recurso contencioso-administrativo. A la denuncia se acompañará cuanta documentación sea reveladora de indicios suficientes de delito fiscal, en especial los informes preceptivos ya mencionados, al efecto de facilitar la actuación del Ministerio Fiscal y la instrucción del sumario.”

En esta Circular, se observaba como coincidieron dos procedimientos distintos ante unos mismos hechos⁵⁷⁴. El primero, el tributario que continuaba hasta la fase de liquidación, y en el que las diligencias y actas que se suscribieran no contendrían ningún juicio de valor, sino únicamente los hechos observados por el actuario. El segundo, que se

para los Tribunales, constituyen la pieza fundamental de la instrucción una vez sean corroborados judicialmente los extremos que lo fundamente.”

⁵⁷³ Vid. MARTINEZ IZQUIERDO, S. (1989) Op. Cit. Pág. 150 y ss.

⁵⁷⁴ Como también podemos decir, que a través de esta Circular es la primera vez en que podemos confirmar el origen escrito del «sub-proceso» o «fase pre-procesal». Lo denominamos procedimiento a efectos de nuestra redacción, si bien no responde a ningún esquema regulado normativamente, sino a aquellas actuaciones y valoraciones de la Administración que, no constando en los documentos del procedimiento tributario ni habiéndolas comunicado al contribuyente investigado, fueran posteriormente incorporadas en el informe que se confeccione una vez adquirida firmeza la liquidación tributaria.

iniciaba una vez apreciados, en el procedimiento de gestión o de inspección, la concurrencia de hechos y conductas de los que pudiera derivarse un delito fiscal⁵⁷⁵. Este segundo procedimiento se paralizaría, en tanto que el acto de liquidación emitido por el primero -el tributario-, no hubiera adquirido firmeza, para continuar una vez alcanzada ésta. Podría interpretarse también que, este segundo procedimiento se iniciaba una vez alcanzada la firmeza de la liquidación, pero en ese caso entendemos que, la redacción de la Circular hubiera sido distinta, haciendo referencia al carácter delictivo de los hechos a partir de la confirmación de la liquidación⁵⁷⁶, y no con carácter previo, como se desprendía de su dicción literal; lo que finalmente significaba que, la apreciación de los aspectos subjetivos de la defraudación⁵⁷⁷ eran determinados en sede de inspección -o por la oficina gestora- con carácter previo a la cuantificación de la cuota no ingresada o indebidamente disfrutada, continuando el procedimiento tributario -sin mención de éstos- hasta la fase de liquidación; la firmeza de ésta, era la que permitía la continuación del segundo procedimiento, con la emisión de un informe en el que se ponía de manifiesto la valoración de trascendencia penal que de los hechos señalados en las diligencias y actas se habían observado en el procedimiento tributario seguido para determinar la infracción; valoración que como señala esta misma Circular “*atenderá a la ampliación de los datos contenidos en las actas*”⁵⁷⁸. La cuestión aquí, y de no entender que existen dos procedimientos distintos,

⁵⁷⁵ De esta Circular, lo primero que llama la atención es que, a diferencia de lo dispuesto en el Artículo 37.2 de la LMURF y, en la Instrucción de la Fiscalía del T.S., el informe se debe emitir por el jefe de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, o la Oficina Gestora, sin que se haga referencia alguna a informes de Subdelegado o Inspector Jefe, cuando además, en la fecha de la Circular, se encontraba en vigor el R.D. 412/1982, 12 de febrero, por el que la Inspección había adquirido competencias de liquidación y, la Oficina de Relaciones con el Contribuyente, no tenía las competencias de investigación necesarias para determinar el carácter subjetivo de la presunta defraudación. Por lo que la única competente para la comunicación de los hechos al Delegado de Hacienda, hubiera sido la Inspección de los Tributos, salvo la excepcional situación, de que se tratara de liquidaciones que se encontraban pendientes de liquidación por la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, al haberse sustanciados los expedientes de la Inspección de forma anterior a la entrada en vigor del RD 412/1982.

⁵⁷⁶ Redacción que es precisamente la que contiene el apartado segundo del artículo 37 de la LMURF. Como ya señalábamos en el apartado anterior (II.I.III.-), sin defraudación económica, los elementos subjetivos no operan.

⁵⁷⁷ Distintos por su naturaleza a los aspectos subjetivos de la infracción tributaria, que constarían en el informe que llevan aparejadas las actas de inspección.

⁵⁷⁸ Sobre las posibles interpretaciones de esta ampliación, *Vid.* DEL POZO LÓPEZ,J; ARNAU ZOROA, F.(1977), Op.Cit.Pág.439-441, y BAYONA PEROGORDO,J.J.(1977) Op.Cit.Pág.740-748. Los primeros en atención a que la ampliación del informe se dirige a consideraciones sobre actuaciones anteriores de la Inspección (situación tributaria del contribuyente, grado de cumplimiento de obligaciones tributarias...); el segundo, en el sentido de que las valoraciones le corresponden al Juez, por lo que la ampliación excedería el juicio de pericia o de apreciación de conocimientos técnicos en que el informe consiste. Para nosotros, la expresión «atender a la ampliación» consiste en una actividad extensiva, dirigida a fundamentar la denuncia, -lo que no respondía a realizar el simple traslado de unos hechos que pudieran revestir carácter delictivo-, sino a una intención inequívoca de preparar un expediente que motivara la condena del contribuyente, puesto que como se indicaba, a la denuncia se acompañaría toda la documentación que fuese reveladora de indicios suficientes de delito fiscal -sin distinguir si es documentación que haya sido o no obtenida en el procedimiento tributario previo- incidiendo que «en especial» se acompañarían los informes preceptivos,

obedecería a determinar en primer lugar, cual es el motivo por el que los datos habían de ser ampliados, siendo precisamente esta ampliación -no incluida en los documentos del procedimiento tributario- la que nos permite concretar el carácter instructor -de naturaleza no tributaria- de este segundo procedimiento; y en segundo lugar, porque estas actuaciones perseguían la ocultación de su desarrollo al contribuyente investigado.

La razones, entendemos, a que obedecieron las anteriores se concretaban en dos circunstancias: la primera, y como ya vimos en la Instrucción de la Fiscalía del T.S. de 2/1978 de 20 de abril, los hechos que se trasladaban al Ministerio Fiscal, debían ser los que la Administración «estimen constitutivos de delito fiscal», y no aquellos sobre los que existiera una sospecha. De esta forma, fue la propia fiscalía la que indujo a este procedimiento paralelo, al determinar que se formularía querrela “si de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda (...) resultan los datos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal y se acredite que se han cumplido todos los requisitos legalmente establecidos para su persecución”⁵⁷⁹. La segunda circunstancia obedecía a la imposibilidad de recoger en una norma tributaria de rango legal, un procedimiento tributario para la investigación de posibles delitos, y que además fuera realizado expresamente, sin el conocimiento del contribuyente, motivo por el que entendemos estas actuaciones se establecían a través de normas de carácter interno.

Recibido este informe por el Delegado de Hacienda, en el plazo de los diez días siguientes a la recepción de la firmeza por la Administración, remitía el expediente al Abogado del Estado para que se pronunciara -mediante otro informe- sobre los aspectos y elementos jurídicos del expediente y actuaciones desarrolladas, examinando, en especial, las circunstancias que pudieran impedir el acceso a la vía penal⁵⁸⁰ y velando en todo caso,

para facilitar la actuación del Ministerio Fiscal, y la instrucción -no para informar o para que conozcan, sino para facilitar.

⁵⁷⁹ Por tanto, la Fiscalía no se refería a un informe en el que se pusiere de manifiesto la posible coincidencia de elementos que configuraran un delito fiscal, para que el mismo fuese investigado por su parte, e instruido por el Juzgado, sino que la querrela se formularía, cuando en el expediente administrativo, existieran datos suficientes de indicios de delito. No es por tanto descabellado pensar que, la Administración haría todo lo posible porque el expediente administrativo reuniera todos los elementos, no de la sospecha, sino de la convicción del carácter delictivo de los hechos. Motivo por el que entendemos que, la instrucción V.- de la Circular de 15 de abril de 1982, de la Subsecretaría de Hacienda, exigía que la documentación fuese reveladora de indicios suficientes de delito fiscal, en especial los informes preceptivos “al efecto de facilitar la actuación del Ministerio Fiscal y la instrucción del sumario.”; indicaciones que ya venían orientadas por la Instrucción 2/1980 de 15 de octubre, de la Inspección Central, que determinaba la inclusión en las diligencias y actas extendidas por la Inspección las anomalías formales o sustanciales de la contabilidad, y las anomalías o irregularidades descubiertas, sin prejuzgar las causas de la discordia, si la hubiere.

⁵⁸⁰ Expresión que podemos entender dirigida, a la puesta de manifiesto de errores procedimentales que impidieran el trámite de traslado, como, a la necesidad de fundamentar, completar, o expresar de otra forma, la acusación sostenida en el informe de la Dependencia pertinente, al entender el Abogado del Estado, que no alcanzaría de otra forma -en el proceso- la finalidad prevista con el traslado. Nosotros nos decantamos por la segunda, al llevar implícita la intención de “velar por los intereses de la Hacienda Pública”, en la medida en

por los intereses de la Hacienda Pública⁵⁸¹. Quiere decir lo anterior que, el conocimiento de los hechos por la Jurisdicción penal, no procedería desde la simple firmeza del acto administrativo, sino que se producía, una vez finalizado un procedimiento dirigido a la investigación y determinación del carácter delictivo de los hechos, tras una sucesión de informes y apreciaciones -no contenidas ni señaladas en los documentos del procedimiento tributario- tanto de los órganos de gestión e inspección, como del Abogado del Estado y, del Delegado de Hacienda⁵⁸².

Esta Circular, respecto al requisito establecido por el artículo 37.2 la LMURF, desarrollaba por tanto el concepto de «informe», para traducir el carácter tributario de su contenido, a un documento acusatorio que facilitara al Ministerio Fiscal su actuación; de lo que entendemos que con esta Circular propiciaba que, de forma paralela a las actuaciones de comprobación e investigación tributarias y, ante la observación de indicios de un posible delito fiscal, la Administración iniciara otro procedimiento paralelo para el que se recabaría todo cuanto pudiera conducir, ya no a la liquidación de la obligación material impositiva -que le facilitaría el tributario-, sino a los aspectos subjetivos que debieran servir para la posterior ampliación que los futuros informes recogieran, motivo por el cual ahora se puede entender el motivo, por el que en las diligencias y actas del procedimiento tributario, los actuarios se abstendrían de incluir cualquier valoración o juicio⁵⁸³ de los hechos y circunstancias posiblemente delictivos.

que si éstos no se consideraran vulnerados, no se hubiera dado lugar a la participación del Abogado del Estado, para esta cuestión.

⁵⁸¹ En el caso de entender el Abogado del Estado que, los hechos y circunstancias recogidos en el expediente administrativo, revistieran carácter delictivo, es obvio que, no se pretendía ya poner simplemente los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, sino que se pretendía el enjuiciamiento y condena del contribuyente.

⁵⁸² Para BAYONA DE PEROGORDO, J.J. (1977), competencia del Delegado, para trasladar al Ministerio Fiscal los hechos, libera al resto de funcionarios para cumplir lo preceptuado en el artículo 262 de la LECrim. Op.Cit.Pág.748. DEL POZO LÓPEZ, J; ARNAU ZOROA, F.(1977), opinan, y en este aspecto coincidimos por lo que venimos señalando que “Debe entenderse que los mismos no vinculan en ningún caso al Delegado de Hacienda a la hora de adoptar su decisión de pasar o no el tanto de culpa a los Tribunales.” Op.Cit.Pág.441

⁵⁸³ DEL POZO LÓPEZ, J y ARNAU ZOROA, F.(1977), indicaban a este respecto, sin ningún tipo de dudas que, “...en el informe citado tendrán una especial relevancia todas las circunstancias excepcionales que pudieron concurrir en la visita de inspección y que motivaron la calificación de la infracción tributaria de defraudación. De ahí el especial valor que puede tener el informe complementario a un acta que realice el Inspector en su día. (...) Además de esta circunstancia el informe deberá extenderse a todos los datos en poder de la Administración y que puedan contribuir a poner en claro el posible ánimo de defraudar que está en la base de todo delito fiscal.” Op.Cit.Pág.440. En este punto, y tal y como antes señalamos, es evidente que las actas de inspección evitarán contener valoraciones distintas a las que deban tener incidencia tributaria, puesto que una extensión mayor puede dar pie al contribuyente a conocer una actuación de finalidad distinta a la meramente tributaria, y poner de manifiesto ante un Tribunal contencioso la posible vulneración de sus derechos, a lo que, desde la entrada en vigor de la Constitución, se le unía la posible solicitud de amparo ante el Tribunal Constitucional. Por este motivo entendemos que, las “circunstancias excepcionales” así como “todos los datos en poder de la Administración” serían utilizados para poner en claro, en los informes posteriores, el posible ánimo de defraudar.

Y este procedimiento paralelo como decíamos, se realizaba sin el conocimiento del contribuyente que, con obligación de colaborar bajo amenaza de sanción -al estar inmerso en un procedimiento de regularización tributaria-, desconocía la posible transcendencia de su situación.

De cuando venimos estableciendo, la persecución del delito fiscal bajo la regulación de la LMURF, entendemos que se orientó desde dos perspectivas. La primera, la penal, que trataba de proteger la recaudación tributaria -no como función orgánica, sino como expresión del bien jurídico protegido- desplegando el *ius puniendi* del Estado en aquellos casos en que la defraudación reunía, a juicio de la Administración, todos los elementos del tipo delictivo -y de procedibilidad-, para que, la finalidad propia del ordenamiento penal, cual es la represión y castigo de los delitos, sustanciara el presunto carácter penal de los hechos apreciados en sede tributaria. La segunda, la tributaria, que teniendo en exclusiva las funciones de gestión, actuaba en cumplimiento de sus atribuciones para obtener la satisfacción de los ingresos, y además -en relación al delito fiscal-, actuaba como instructora del expediente que se debía sustanciar en sede penal, a través de un doble procedimiento -tributario e instructor- con la intención inequívoca de obtener una satisfacción penal por motivo de la infracción tributaria descubierta.

IV.- Síntesis de la conexión bajo la LMURF.

La principal evolución de la conexión entre el procedimiento y el proceso por delito fiscal, si comparamos la redacción del delito de ocultación de bienes o industria (del art.319 del CP 1973) y la del delito de defraudación (art.319 LMURF), la podemos situar en este momento de nuestro trabajo sobre dos aspectos: el establecimiento de un importe, a partir del cual una defraudación tributaria podía ser considerada delictiva y, los requisitos para que la Administración tributaria pusiera en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos que estimaba de esta naturaleza. Las anteriores, no fueron sino la intención inequívoca del legislador, de advertir que determinadas infracciones tributarias quedarían sometidas a la Jurisdicción penal, como posibles delitos, imponiendo de otro lado a la Administración tributaria el deber de trasladar a ésta el conocimiento de aquellas infracciones que alcanzaran o superasen los dos millones de pesetas; unido a lo anterior, este sistema partía de la premisa de que los hechos que fueran trasladados al Ministerio Fiscal, tendrían una alta probabilidad de ser objeto de una sanción penal, motivo por el que el artículo 37.2 de la LMURF se refería de manera literal a “hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales cometidos en el ámbito de su jurisdicción” y no a hechos

sobre los que pudiera existir una sospecha delictiva; premisa que conllevaba con carácter previo a su traslado, que los hechos ya habrían sido calificados como infracción tributaria por la Administración, por lo que dada la identidad subjetiva que coincidía -en este momento- entre la infracción tributaria y en delito fiscal, junto al importe de la defraudación, a partir de esta conexión se materializaba la debida aplicación del propósito del legislador al procurar, para determinados ilícitos tributarios, la reacción del *Ius Puniendi* del Estado a través de su última *ratio legis*.

Sin embargo, y entendemos que por el tratamiento que desde los orígenes que venimos analizando ha tenido la figura del delito fiscal -o de defraudación-, la participación de la Administración tributaria, se entendió por el legislador imprescindible e irrenunciable antes del proceso penal, motivo por el que la LMURF se limitaría a establecer las pautas de conexión, sin estimar necesario regular las relaciones que entre la Administración tributaria y el contribuyente se producían con carácter previo a ésta, relaciones cuya regulación normativa se encontraba anclada en unas normas tributarias asentadas en la sumisión del contribuyente -a partir de su colaboración- a las necesidades recaudatorias del Estado, sin el menor atisbo de pretender el reconocimiento de ciertos estadios en los que, los derechos del contribuyente se veían ignorados y sin duda vulnerados.

A partir de las anteriores vamos a situar, las notas que consideramos más relevantes, con la intención de situar nuestra particular percepción de la conexión entre el procedimiento y el proceso a partir del análisis realizado a partir de la LMURF:

1ª.- El elemento fundamental del tipo penal era la defraudación; término que se debía entender, no desde el singular aspecto económico -es decir como mero incumplimiento del deber de ingreso- sino como, la acción u omisión dirigida intencionadamente a la elusión de pago que, conocida, y admitida por el sujeto, era igual o superior a dos millones de pesetas. Junto a ésta, el legislador incorporó al precepto penal dos presunciones, como de un lado fue la falsedad o anomalía sustancial en el contabilidad, y de otro la negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración, que no siendo un catalogo cerrado y no siendo exigible su concurrencia, podrían servir para identificar el ánimo defraudatorio del sujeto.

Desde esta posición, la Jurisdicción penal lo único que necesitaba, para realizar el juicio de tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad, era una infracción tributaria cuyo resultado económico fuera igual o superior a dos millones de pesetas, siendo el principal objeto del proceso, la sustanciación de los elementos subjetivos que coincidieran junto a la presunta defraudación económica.

2ª.- La infracción tributaria quedó establecida en la LGT(1963) como la acción u omisión voluntaria, contraria a los deberes y obligaciones formales y materiales determinadas por las leyes de naturaleza tributaria o en los Reglamentos de cada tributo. Por tanto, el Orden penal y el tributario, compartieron en este momento, el elemento subjetivo, para configurar la conducta del sujeto en relación al resultado. De esta confluencia podían resultar tres situaciones: una infracción tributaria en la que, coincidiendo el elemento subjetivo, no se alcanzara el umbral económico del delito; una infracción tributaria en la que, alcanzado o superado el umbral económico, no coincidiera este elemento; y una infracción tributaria, en la que coincidieran el elemento objetivo del tipo penal, y el elemento subjetivo de la infracción tributaria.

Salvando la primera situación, que sería una cuestión reservada a la potestad sancionadora de la Administración, las dos siguientes, estando inicialmente sometidas a esta misma potestad, quedarían bajo el particular juicio de valor de la Administración, del que podría resultar o no el traslado de las actuaciones a la Jurisdicción penal.

3ª.- Con carácter previo a cualquier consideración o valoración del posible carácter infractor o delictivo del resultado de la acción u omisión, la Administración debía iniciar y desarrollar unas actuaciones de comprobación e investigación, en el marco de un procedimiento tributario. En éste, el contribuyente comparecía por imperativo de la Ley, con la obligación de colaborar con el órgano competente, bajo apercibimiento de sanción, para establecer la liquidación provisional o definitiva derivada del hecho imponible que hubiera realizado. Colaboración que se traducía en la obligación -entre otras- de aportar los documentos, libros, ficheros, facturas, justificantes, antecedentes e información, necesarios para la determinación del tributo -concepto que alcanzaba a las tasas, contribuciones especiales e impuestos- que además se encontraba directamente relacionado con el deber de probar, los derechos que el contribuyente considerara o hubiera considerado aplicables a su situación tributaria. Este procedimiento tributario tenía por finalidad, y hasta aquí llegaba su competencia, investigar los hechos ignorados por la Administración u ocultados por el contribuyente, e integrar definitivamente las bases imponibles mediante comprobación, que de tener transcendencia económica para el contribuyente, se documentarían en diligencias, comunicaciones y actas, recogiendo éstas últimas, en su caso, la propuesta de regularización de la situación tributaria del contribuyente.

Este procedimiento tributario reunía por tanto dos aspectos fundamentales, como de un lado era el deber de la Administración de comprobar e investigar los hechos imponibles para establecer la situación y obligación tributaria del contribuyente, finalidad que además actuaba como límite de la función y competencia de los órganos tributarios. Por su parte el

contribuyente, tenía la obligación *ex lege* de cumplir sus obligaciones formales y materiales, en las que se incluían las de colaboración con los órganos competentes; obligación que igualmente encontraba su límite en la finalidad tributaria de la colaboración.

4º.- Finalizado el procedimiento de comprobación e investigación, sería la Oficina Gestora -o Dependencia de Relaciones con el Contribuyente- la que en atención a la regularización propuesta en el acta, y de los hechos señalados en las diligencias, la que de una parte realizara una cuantificaría el hecho imponible, y de otra -en su caso- determinara la sanción aplicable a la infracción observada, ofreciendo de forma conjunta una liquidación definitiva, como expresión de la deuda tributaria exigible.

De lo que observamos que, el procedimiento de liquidación era desarrollado por un órgano de la Administración tributaria, distinto al que realizaba las actuaciones de comprobación e investigación, en el que no existía una separación entre las dos posibles respuestas del procedimiento tributario ante un eventual incumplimiento de la norma tributaria, como era de un lado la regulación y de otra la sanción.

5ª.- Una vez transcurridos los plazos administrativos pertinentes, por conformidad del contribuyente o por resolución de un Tribunal Económico Administrativo -que confirmara la liquidación practicada- el acto administrativo adquiriría la firmeza que, como requisito de procedibilidad establecía el artículo 37.2 de la LMURF, para conectar el procedimiento tributario y el proceso penal, de resultar que los hechos sustanciados y resueltos en el primero fueran constitutivos de delito fiscal.

El sistema establecido por la LMURF, residenció por tanto en la Administración tributaria cualquier posibilidad de perseguir el delito fiscal, no siendo posible la conexión, en tanto ésta no iniciara, desarrollara y culminara sus actuaciones.

6º.- Alcanzada la firmeza, la participación de la Jurisdicción penal quedaría todavía relegada, a la conclusión de un procedimiento instructor desarrollado por órganos de la Administración de forma paralela al tributario, que finalizaba con la emisión de un informe en el que se detallaban los aspectos delictivos de la infracción tributaria. A tenor de este informe, el Abogado del Estado emitía otro, con la finalidad de ilustrar al Delegado de Hacienda de la concurrencia de los elementos del tipo penal, y procedimentales, que permitían efectuar el traslado de los hechos al Ministerio Fiscal, el cual, no formularía querrela, de no recoger el expediente administrativo indicios suficientes de delito, o bien por adolecer éste de los requisitos establecidos para su persecución.

A partir de este procedimiento, la querrela presentada ante la Jurisdicción penal, no ofrecía duda de que los hechos tenían un componente delictivo, con la evidente pretensión

de que esta Jurisdicción estableciera la culpabilidad y punibilidad derivada de éstos, sobre un juicio de antijuridicidad y tipicidad previamente resuelto en sede tributaria.

7º.- Una vez sustanciada la causa en sede penal, los posibles resultados obedecerían a, un sobreseimiento, una condena o, a la absolución del contribuyente imputado, sin que existiera previsión alguna en la Ley tributaria, de los posibles efectos de cualquiera de las anteriores posibilidades.

Entendemos que el legislador no hizo referencia a las posibles consecuencias derivadas del proceso penal, por la sencilla razón de que no afectarían en modo alguno al procedimiento tributario del que provenían. La condena o no del contribuyente, era ya un resultado ajeno al ámbito tributario, que en nada le afectaba, puesto que de forma anterior a la conclusión del proceso, tanto la Administración había cumplido con su finalidad regularizadora, como resarcido el daño de la contravención, a través de los intereses y recargos, así como de la sanción, e incluso habría obtenido el cobro de la deuda tributaria en su conjunto.

Es por tanto posible concluir que, el sistema implantado por la LMURF para la persecución y castigo de delito fiscal, partió del concepto de infracción tributaria, y de la singularidad del procedimiento para la regularización y sanción de los incumplimientos de carácter contributivo, para alcanzar la finalidad represiva y punitiva del Ordenamiento penal, si bien no calculó los posibles errores a los que se llegaría con su aplicación. Errores que consideramos no derivaron de la regulación establecida por la Ley, sino por la aplicación que de ésta se hizo a partir de normas -y criterios de organización- tributarios en las que no regían los mismos principios y derechos reconocidos y protegidos en el Ordenamiento hacia el que se proyectaban sus efectos.

V.- Segundo Catálogo de Problemas.

De acuerdo a las consideraciones señaladas en el apartado anterior, vamos a establecer los diferentes problemas, a los que entendemos conllevó este sistema de conexión:

Primero.- El conocimiento, sustanciación y enjuiciamiento del delito fiscal por la Jurisdicción penal, quedaba relegada a una actuación previa administrativa; actuación que no solo requería de una observación de hechos de naturaleza penal, sino que debía desarrollarse en todas sus etapas y manifestaciones, hasta que se alcanzara la firmeza del acto de liquidación. Por tanto, la perseguibilidad del delito no era de carácter público, sino reservado a la particular actuación y valoración de la Administración tributaria.

Segundo.- La conexión entre el procedimiento y el proceso, partía de un procedimiento tributario, que mantenía una estructura en la que no existía separación entre las actuaciones de regularización, y las actuaciones sancionadoras, siendo utilizados para esta sustanciación conjunta, los documentos y elementos de prueba aportados principalmente por el contribuyente; problema que se agudizó desde el momento en un solo órgano de la Administración, como fue la Inspección de los Tributos, desarrollaba el procedimiento de comprobación e investigación, y a la vez proponía la regularización y sanción. Este problema tenía su origen en un posible error de interpretación y aplicación del concepto de «deuda tributaria» que aglutinaba la cuota, los intereses, los recargos y las sanciones, lo que permitía que el acuerdo de liquidación no disociara los conceptos en función de la finalidad de cada una de las actuaciones tributarias, como tampoco lo disociaba cuando las actuaciones debían ser trasladadas a la Jurisdicción penal.

Tercero.- La continuación del procedimiento tributario hasta la fase de liquidación, se orientó por el legislador de acuerdo a un principio de especialización, entendiendo que la Administración tributaria ofrecería el cálculo de la cuota defraudada con la concreción lógica de sus conocimientos técnicos en la materia. Ninguna objeción se podía plantear, por este motivo y en ese momento, sobre esta actividad previa al proceso siempre y cuando se hubiera dirigido únicamente a cuantificar el importe defraudado, constituyendo el tercer problema, aquellas actuaciones de la Administración que se alejan de la estricta aplicación de sus conocimientos técnicos sobre los elementos que configuran el hecho imponible, y se internan en las labores de valoración de los elementos del tipo, con la única finalidad de orientar la actividad punitiva de la Jurisdicción penal.

Cuarto.- Los informes preceptivos que se debían emitir, para que el Delegado de Hacienda pudiera dar traslado de las actuaciones al Ministerio Fiscal, propició el inicio y desarrollo de un procedimiento paralelo, una vez nacida en el procedimiento tributario la sospecha de la presunta infracción, con la finalidad de demostrar, de manera posterior a la conclusión de las actuaciones tributarias y antes de dar traslado de los hechos, los aspectos determinantes de la defraudación penal, confundiendo los documentos propios del procedimiento, con otros, confeccionados y redactados para una utilidad diferente, y en los que los hechos recogidos, no respondían a los previamente puestos de manifiesto en el procedimiento tributario.

Quinto.- Las actuaciones tributarias de comprobación e investigación no obedecían a un principio de claridad procedimental. La ocultación al contribuyente de una finalidad distinta del procedimiento al que había sido convocado, y en el que tenía obligación de colaborar, impedía establecer cual era el momento en que había sospechas de delito, o de

infracción, y por tanto de establecer cuando la Inspección de los Tributos estaba dirigiendo sus actuaciones a una finalidad diferente a la inicialmente comunicada. Del mismo modo, y por motivo de esta ocultación, se impedía al contribuyente ejercitar los derechos que le correspondieran, y en su caso, de ejercerlos a partir del pleno conocimiento de los hechos y circunstancias que le podían afectar.

Sexto.- Los expedientes administrativos conocidos por los Tribunales económico-administrativos, contenciosos, y penales, a partir de la sospecha de un posible delito fiscal, no respondían a un mismo contenido, sin que la Jurisdicción penal pudiera otorgar validez a un acto administrativo previo sobre el que no existió un pronunciamiento, o conformidad del contribuyente, que alcanzara al total de los documentos y valoraciones que integraban el expediente que se debía a sustanciar.

Séptimo.- El expediente administrativo que se incorporaba a las actuaciones procesales, contenía con carácter general pruebas y manifestaciones aportadas por el contribuyente a un procedimiento tributario que tenía como finalidad determinar la correcta o incorrecta situación tributaria de éste. Partiendo del sistema de declaración-liquidación y autoliquidación, por el cual el contribuyente debía conocer, interpretar e integrar la norma tributaria, para cumplir sus obligaciones tributarias, los documentos y manifestaciones aportados al procedimiento tributario, se debían entender con efectos únicamente sobre éste, y no a los posibles efectos sancionadores posteriores. En este sentido, los documentos y manifestaciones aportados por el contribuyente, solo podrían servir a un procedimiento sancionador tributario o a un proceso penal, cuando hubieran sido aportados con el conocimiento por parte del contribuyente de la finalidad del procedimiento al que se están aportando.

Octavo.- La continuación de las actuaciones hasta la fase de liquidación, con carácter previo al inicio del proceso penal, permitían establecer una deuda tributaria en la que se sumaban los conceptos de cuota, intereses, recargos, y sanción, que una vez firme permitía el inicio de las actuaciones de recaudación. El proceso penal, podía finalizar con la imposición de una condena, a la vez que establecer una cuantía en concepto de responsabilidad civil derivada del delito, lo que generaba un problema de doble imposición de sanción, a la vez que una exigencia económica de distinta estructura y contenido a la cuota tributaria eludida en su momento.

TERCERA PARTE.-

Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, y la Ley 10/1.985, de 26 de abril de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

I.- Introducción.

Un siguiente paso en la regulación del delito fiscal, tras la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, tiene su origen en el proyecto de Ley Orgánica del Código Penal de 1980⁵⁸⁴. El artículo 370 del proyecto señalaba que:

“El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a tres millones de pesetas, será castigado con las penas de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación.

A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.

En caso de reincidencia, además de las penas señaladas, se impondrá al agente o a la persona por él representada la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un período de tres a cinco años.

Cuando la autoridad judicial tuviere conocimiento, ya sea de oficio o en virtud de denuncia o querrela, de un hecho que pudiese revestir los caracteres de delito fiscal, antes de proceder por el mismo reclamará a la Administración tributaria los antecedentes necesarios, si ésta no los hubiere ya remitido.”

Las novedades del proyecto⁵⁸⁵ destacaban por, la inclusión de la defraudación tributaria en el Título de los “Delitos contra el orden socioeconómico” -dentro del Capítulo

⁵⁸⁴ BOCG. Congreso de los Diputados. Nº108-I de 17 de enero de 1980. De la exposición de motivos del PCP, se deben resaltar que “En un Estado social y democrático de Derecho como es hoy el español, el Derecho penal debe aparecer como la última ratio, debe encontrarse siempre en último lugar y entrar en juego tan sólo cuando resulta indispensable para el mantenimiento del orden jurídico y de la paz ciudadana (...) Presupuesto de la pena, así entendida, es la culpabilidad. El Código consagra la rotunda declaración de que «no hay pena sin culpabilidad». Para dar efectividad a la misma se han excluido todos los supuestos de responsabilidad objetiva...”. En relación a este proyecto, *Vid.* BAJO FERNANDEZ,M.(1980) *Los delitos contra el orden socioeconómico*, Pág.25 y ss. CORDOBA RODA,J.(1980) *Valoración crítica*, Pág.247 y ss. FERNANDEZ ALBOR,A.(1981). *Op.Cit.*Pág.19. GÓMEZ BENITEZ,J.M.(1980) *Op.Cit.*Pág.468 y ss.. RODRIGUEZ DEVESA,J.M.(1981) *Op.Cit.*Pág.8, quien se refiere también al ante proyecto de 1.979, y MARTINEZ PEREZ,C.(1982). *Op.Cit.*Pág.395 y ss

⁵⁸⁵ En el que se incluye, por el artículo 371, el fraude de subvenciones. “El que obtuviere una subvención pública, falseando las condiciones requeridas para su concesión o no declarándolas que la habrían impedido, será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años o multa de seis a veinticuatro meses. El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión de seis meses a dos años o multa de seis a doce meses. En caso de reincidencia, será de aplicación lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo anterior.” En otra parte del proyecto, que también podrá afectar como veremos, al traslado del tanto de culpa, se introduce el error de prohibición (art.20.) “ El error probado

VII, “De los delitos contra la Hacienda Pública”-, considerar sujeto pasivo a las Comunidades Autónomas, suprimir las presunciones relativas al ánimo de defraudar, sustituir el término «impuestos» por el de «tributos», elevar la cuantía a tres millones de pesetas, castigar la defraudación con pena privativa de libertad -siendo aplicable sobre ésta una multa en función a la gravedad de la defraudación, introduciendo una pena accesoria para el caso de reincidencia-, retornar la perseguibilidad pública del delito, y suprimir del precepto la referencia a la autoría y participación - recogida en el apartado tercero del artículo 319- en relación a las personas jurídicas⁵⁸⁶.

De las anteriores, la principal novedad que afecta a nuestro trabajo, es la relativa a la actuación de la autoridad judicial cuando tuviera conocimiento de hechos que pudieran revestir carácter delito fiscal, ya fuera de oficio, por denuncia o por querrela, lo que lo situaba en el proyecto, como un delito perseguible de oficio, sin necesidad de una actuación previa de la Administración tributaria⁵⁸⁷.

El anteproyecto del Código penal de 1983⁵⁸⁸, elaborado sobre la base del anterior, recogería este delito en su artículo 298⁵⁸⁹, si bien finalmente las modificaciones no se

e invencible sobre un elemento integrante de la infracción penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso. Si el error fuera vencible, atendidas las circunstancias del hecho y la personalidad del autor, la infracción será castigada en su caso, como culposa. La creencia errónea, probada e invencible de estar obrando lícitamente excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuere vencible se observará lo dispuesto en el artículo 81”. De esta forma, si el error fuera inevitable la culpabilidad se excluye, y si fuera evitable se castigará con una atenuación de la pena.

⁵⁸⁶ Que pasa a recogerse en el artículo 35 del PCP “El que actuare como directivo u órgano de una persona jurídica o en representación legal o voluntaria de otro, responderá penalmente aunque no concurren en él, y sí en la entidad o persona en cuyo nombre obrare, las condiciones, cualidades o relaciones que la correspondiente figura de delito requiera para poder ser sujeto activo del mismo.”

⁵⁸⁷ Como señala DOLS ROCA,M(1982) “el art. 370-4 del PCP cambia radicalmente la naturaleza de la acción penal, convirtiendo al delito tributario en un delito típicamente publico, que puede ser perseguido de oficio, o por denuncia o por querrela, tanto de la Administración como de los particulares, acabando así con la monopolización de la represión del fraude fiscal por la Administración.” Op.Cit.Pág.189. Por su parte MARTINEZ PEREZ,C.(1982) mantiene que “...creemos que este habría sido el momento oportuno para acometer la regulación de una ley especial en la que, al lado de las infracciones tributarias de índole administrativa, se detallasen aquellas otras susceptibles de ser elevadas a la categoría de delito.” Op.Cit.Pág.399, para más adelante señalar que “Resulta plausible que el legislador se haya hecho eco de las numerosas críticas que la doctrina había dirigido en materia de perseguibilidad...y no haya excluido la acción pública para perseguir los delitos fiscales.” *Ibidem*.Pág.408

⁵⁸⁸ A iniciativa del entonces Ministro de Justicia, Fernando Ledesma Bartret, quien forma una comisión con los profesores Cobo del Rosal, Gimbernat Ordeig, Luzón Peña, Muñoz Conde y Quintero Olivares, junto al magistrado de Tribunal Supremo García Miguel.

⁵⁸⁹ “Artículo 298.- 1.- El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local, mediante la elusión del pago de tributos o el disfrute indebido de beneficios fiscales en cuantía igual o superior a dos millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión de seis meses a tres años y multa de seis a veinticuatro meses, según la gravedad de la defraudación. 2.- A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. 3.- La pena de prisión no se impondrá si se efectuare el pago con sus recargos dentro de los diez primeros días del procedimiento criminal...”

incluirían en la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal⁵⁹⁰.

II.- Los proyectos de Ley en materia de delitos contra la Hacienda Pública.

La oportunidad de analizar dos reformas paralelas sobre el fraude fiscal, permite conocer cuales son los efectos que repercutirán en la regulación de la conexión entre el procedimiento y el proceso, en un momento en que es reiterada la alusión al escaso efecto causado por la LMURF⁵⁹¹.

El proyecto de Ley⁵⁹² penal, señalaba entre sus motivos que, la Ley 50/1.977, de 14 de noviembre, no ofreció los frutos deseados ni el efecto de prevención general a que atiende todo precepto penal, considerando que el requisito de procedibilidad establecido en el artículo 37.2 de la LMURF era un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo. Junto a la eliminación de la barrera prejudicial -señala la exposición de motivos- se avanza en la delimitación de la conducta típica del delito, atendiendo a que no fuese tanto la falta de pago de los tributos sino *“la actitud defraudaria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria, y por tanto su pago”*⁵⁹³.

⁵⁹⁰ BOE N°152 de 27 de junio.

⁵⁹¹ En relación a los motivos que conducen a la reforma del Código Penal de 1.980, señalaría RODRIGUEZ DEVESA, J.M. (1981) que “Ni una palabra sobre el hecho incontrovertible de que en los tres largos años de vigencia del artículo 319 en su actual redacción no se ha iniciado ningún procedimiento penal, ni sobre el hecho, también evidente, de que la capacidad inspectora de la administración tributaria no llegaba en el momento de presentarse las enmiendas mas allá del año 1978.” Op.Cit. Pág.9. Recordando nosotros que de entre las sentencias dictadas en relación al artículo 319 de la LMURF, cuatro son del Tribunal Supremo (29/06/1985, 12/03/1986, 12/05/1986 y 2/03/1988) de las cuales dos son condenatorias (1985 y 1988), y dos absolutorias. En el caso de las Audiencias Provinciales, nos encontramos ocho sentencias (AP Salamanca 23/06/1982, 9/10/1982, y 17/02/1984 -las tres absolutorias-, AP Ciudad Real 26/11/1982 -absolutoria-, AP la Coruña 2/05/1982 -condenatoria-, AP Palma de Mallorca 14/12/1984 y 01/12/1986 -ambas absolutorias-, AP Bilbao 18/04/1987 -absolutoria-; de las que, por tanto, una sola sentencia es condenatoria. Para PEREZ ROYO, F. (1986) “(...) el número de expedientes remitidos por la autoridad tributaria al Ministerio Fiscal, de acuerdo con lo previsto en el artículo 37.3 de la LMURF, ha sido relativamente elevado: 503; el ejercicio efectivo de la acción penal por el Ministerio Fiscal ha sido considerablemente más reducido, ya que 214 de los citados expedientes fueron devueltos a Hacienda; de los 289 restantes, solamente en doce de ellos se ha llegado a producir sentencia judicial, quedando pendientes de resolución 277”. Op.Cit. Pág.44-45. Para un mayor detalle, *Vid.* CRUZ AMORÓS, M. (1984) Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1978/84. Pág.500 y ss.

⁵⁹² BOCG. Serie A N°114-I de 11 de septiembre de 1984.

⁵⁹³ En este sentido guarda cierta relación con la Ley italiana 516/1982 de 7 de agosto, en la que se suprime la «pregiudiziale tributaria». Tras esta reforma, el procedimiento tributario y el proceso penal serán independientes en sus actuaciones, de modo que la jurisdicción penal desarrollará y culminará sus actuaciones sin esperar a la finalización del procedimiento tributario, que no se suspende por el inicio y desarrollo del penal. La sentencia penal, tendrá efecto de cosa juzgada sobre el procedimiento tributario, pudiendo la Administración practicar liquidación sobre los hechos probados en el proceso penal, o bien practicar nuevas liquidaciones que, integren modifiquen o renueven las anteriormente liquidadas, siempre y cuando no haya mediado la prescripción. El aspecto más relevante de la reforma resulta de la configuración del delito, no como un delito de resultado, sino como un delito de peligro, de manera que el Juez penal no tiene que entrar en cuestiones complejas de técnica fiscal. *Vid.* en este sentido, PEREZ ROYO, F. (1989) Los delitos fiscales desde la perspectiva del derecho comparado. Pág.133-135. Como señala AYALA GOMEZ, I.

La redacción del precepto penal, mantenía una estructura similar al artículo 319 de la LMURF, si bien eleva el importe de la cuantía defraudada a cinco millones de pesetas, estableciendo el castigo con pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la cuantía defraudada, añadiendo penas accesorias en relación a todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero. Como nota distintiva, los supuestos que el artículo 319 recogía, no se regulan como “*ánimo de defraudar*”, sino como vehículo de comisión de la defraudación⁵⁹⁴. Junto al delito fiscal, se incorporan los artículos 319 bis a)⁵⁹⁵ como fraude de subvenciones, y el artículo 319 bis b)⁵⁹⁶ como delito contable. En su Disposición Adicional, deroga el artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.

(1.988) la solución del legislador italiano fue “construir tipos penales tributarios como hipótesis de peligro y no de daño, prescindiéndose de la exigencia típica de verificar la evasión fiscal, y reprimiéndose penalmente solo las conductas consideradas antesala de una futura y efectiva evasión...”Op.Cit.Pág.396. La ordenanza alemana por su parte (Abgabenordnung de 16 de marzo de 1.976 en vigor desde 1.de enero de 1.977), regula la prejudicialidad en el parágrafo 396. “1) Cuando la calificación de un hecho como defraudación tributaria depende de la existencia de un crédito tributario, de que se haya producido una reducción de impuestos o de que se hayan obtenido ventajas fiscales ilegítimas, podrá suspenderse el procedimiento penal hasta que el procedimiento de imposición termine con un acto firme. 2) Sobre esta suspensión resolverá en el procedimiento de instrucción el ministerio público; en el procesamiento subsiguiente al ejercicio de la acción pública, el Juzgado que entienda de la causa. 3) Durante la suspensión del procedimiento quedará en suspenso la prescripción. Esta disposición trata de evitar un resultado distinto a raíz de un doble enjuiciamiento. En el Derecho alemán, el procedimiento de imposición y el proceso penal discurren de forma separada y simultánea en el tiempo, por lo que cabe la posibilidad de que los tribunales penales condenen por delito fiscal, un supuesto sobre el que el tribunal financiero no apreció deuda tributaria. Vid. en este sentido ESPEJO POYATO,I.(1989) *Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán*. Pág.108-109.

⁵⁹⁴ “Artículo 319. El que defraudare a la Hacienda Estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales mediante el incumplimiento de obligaciones tributarias formales o el falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de cinco millones de pesetas, será castigado con las penas de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de las citadas cuantías. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el párrafo anterior, si se tratare de tributos periódicos, se estará a lo defraudado en cada período impositivo, y, si éste fuere inferior a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En los tributos que no tengan carácter periódico, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable o a la persona por él representada la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante el período de tres a seis años”.

⁵⁹⁵ “Artículo 319 bis a) El que obtuviere una subvención o desgravación pública, en más de dos millones y medio de pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al triplio de la misma. El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los dos millones y medio de pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al duplo de la misma. Además de las penas señaladas se impondrá al responsable o a la persona por él representada la pérdida de todo beneficio fiscal y apoyo oficial económico o financiero, o bien la prohibición de obtenerlos durante un periodo de tres a seis años”.

⁵⁹⁶ “Artículo 319 bis b) Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de quinientas mil a un millón de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades diversas, que referidas a una misma actividad y ejercicio económico oculten o simulen la verdadera situación de la empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios, negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa

El informe de la Comisión de Justicia e Interior⁵⁹⁷, y tras las enmiendas presentadas por los distintos grupos parlamentarios, dio una nueva redacción al artículo 319 (ahora 349⁵⁹⁸) en el que desaparecieron los supuestos en relación al ánimo de defraudar, quedando el fraude de subvenciones y el delito contable, recogidos en los artículo 350 y 350 bis.

La discusión parlamentaria del Proyecto de Ley⁵⁹⁹, ofrecía las siguientes particularidades en torno a la nueva regulación del delito:

1.- En cuanto a los motivos que dieron lugar a la reforma, se justificaba la utilización del derecho penal para la represión del fraude fiscal, en atención a la insolidaridad que perturba las condiciones que hacen posible la libertad y seguridad del individuo, puesto que el incumplimiento del deber de contribuir -conforme al artículo 31 de la C.E.- obstaculizaba la protección y el fomento económico de bienes esenciales, estando las más lacerantes manifestaciones fraudulentas afincadas en sectores económicos particularmente obligados desde el punto de vista fiscal⁶⁰⁰. Por otra parte, se entendía limitada la intervención de la Justicia conforme al artículo 37.2 de la LMURF, que parecía responder a una filosofía puramente recaudatoria del delito fiscal, e impedía una persecución general y pública de los delitos. Y por último, se atendió a la triple dirección que orientaba el proyecto que, de un lado simplificaba la descripción del delito fiscal en base a criterios de incriminación jurídico-penales, de otro lado completaba la punición del hecho ilícito sancionando penalmente el incumplimiento de obligaciones formales

contabilidad y que la cuantía en más o menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de diez millones de pesetas por cada ejercicio económico”.

Para ADAME MARTINEZ, F. (2009), con la nueva regulación “se clarificaba el bien jurídico que se pretendía proteger con todos ellos y se producía la separación de estas modalidades delictivas respecto al ámbito de las falsedades.” Op. Cit. Pág. 13.

⁵⁹⁷ BOCG. Serie A N°114-I-1 de 19 de noviembre de 1984. Entre las enmiendas presentadas: rebajar la cifra a dos millones; que la cuantía defraudada se establezca por acto administrativo firme; sustituir «eludiendo» por «omitiendo»; supresión de la pena accesoria; elevación de la cuantía de la multa del triplo al séxtuplo; sustituir la pena por el arresto mayor; que se excluyan del delito la estimación objetiva singular; que la denuncia solo sea posible por la Hacienda Pública; que se invite al culpable a regularizar su situación con el Fisco antes de iniciar la acción punitiva; que se mantenga la exigencia del previo pronunciamiento económico administrativo.

⁵⁹⁸ Artículo 349 (319 del Proyecto). “El que defraudare a la Hacienda estatal, autónoma o local eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada exceda de cinco millones de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de las citadas cuantías. (...) Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.”

⁵⁹⁹ DSCD. N°179 de 12 de febrero de 1985. Que resumimos atendiendo al objeto de nuestro trabajo, señalando las posturas que los distintos Grupos de la cámara recogieron en sus enmiendas.

⁶⁰⁰ Hemos de advertir que, de los datos ofrecidos en el Proyecto de Ley -que son los mismos que rezan en el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal- en relación a los incumplimientos tributarios, no ofrecen en ningún caso magnitudes por las que se pueda corroborar que el motivo de la reforma quede justificado por el importe de las defraudaciones tributarias iguales o superiores a dos millones de pesetas. Por lo que entendemos que, las cifras señaladas por el Ministro de Justicia al presentar el proyecto, podría justificar una reforma tributaria que profundice en las infracciones y sanciones tributarias, pero no encontramos motivada la reforma del delito fiscal, si se hace únicamente bajo la argumentación de estas cifras.

particularmente graves, tipificando de manera específica la distracción o el ilícito disfrute de subvenciones públicas⁶⁰¹.

2.- En cuanto a la tipificación de la defraudación tributaria como delito, las enmiendas presentadas durante la tramitación fueron contrarias a la supresión de los supuestos que condicionaban la defraudación, entendiéndose que su eliminación, conllevaba a que la elusión del pago de los tributos significara el único requisito para la condena del contribuyente, por lo que sería necesario que la tipicidad del delito reuniera, junto al impago de los impuestos, el incumplimiento de deberes formales que significara una ocultación de datos con relevancia tributaria a la Hacienda Pública. De otra forma, según las enmiendas, se estaría ante un tipo abierto cuya determinación habría de producirse, no por obra del legislador, sino por una determinación caso por caso, a través de la obra de los tribunales judiciales.

3.- En cuanto a la fijación de la cuantía, las enmiendas presentadas al proyecto señalaron que debía ser fijada por un acto administrativo, que si bien no debía ser firme, justificara la existencia o no de cuantía defraudada, puesto que de otro modo se estaría presumiendo que los órganos judiciales debían conocer con detalle y de forma exhaustiva todo el ordenamiento jurídico; como solución se sugirió que, para evitar que el acto administrativo pudiera ser recurrido y se debiera llegar al Tribunal Económico Administrativo Central para obtener su firmeza, sería conveniente dejarlo solo en acto administrativo, de modo que si era recurrido por la vía administrativa, se continuase por ésta instruyéndose los correspondientes sumarios sobre esta base. De mantenerse la redacción del proyecto, señalaban otras enmiendas, resultaría que la función inspectora de los tributos se transfería de hecho, a los fiscales, y que la función recaudatoria se trasladaba a los jueces, proponiendo que, permaneciera la acción reservada al Delegado de Hacienda, o al funcionario cualificado de la Administración, como preámbulo indispensable para iniciar la acción penal, así como la existencia de un requerimiento previo de la Administración que fuera rechazado o incumplido por el contribuyente. La intención del proyecto -contesta el ponente del Gobierno a estas enmiendas-, en relación a la ausencia de liquidación por parte de la Administración, responde a que ésta resolvería un tramo, y a partir de éste, se entraría en la vía penal, advirtiendo el mismo Ponente que, la diferencia entre el ilícito administrativo y el ilícito penal -según la doctrina- no es otra que la voluntad del legislador.

⁶⁰¹ En el primer punto hemos situado un resumen de la exposición realizada por el ponente del Gobierno, correspondiendo los siguientes, a lo señalado por los restantes Grupos políticos en sus enmiendas.

4.- En cuanto a la punibilidad, las enmiendas recogieron que, la prisión menor debía ser para aquellas defraudaciones superiores a veinte millones de pesetas quedando las otras en arresto mayor y, en la pena de multa y de prisión menor, se debería tener en cuenta no solo la cuota defraudada sino también el porcentaje de ésta como criterio de graduación, siendo necesario un tratamiento penal diferenciado de la defraudación pura y simple.

5.- En cuanto a la perseguibilidad, la iniciativa ante el delito -señalaba el ponente del Gobierno- en la mayoría de los casos, por no decir todos, la tomaría la Administración tributaria, como denunciante de los hechos que ella considere puedan ser constitutivos de delito; después el Juez dirá. No se limitaba la actividad de la Administración en el asunto previo a la presentación de la denuncia o de la querrela criminal, sino que quedaba obligada a llevar al Juez penal toda la documentación, antecedentes y cuestiones que a juicio de ésta permitieran dictar sentencia, siendo el Juez quien debiera observar el comportamiento doloso o culposo de la conducta.

El proyecto de Ley penal, conforme a las explicaciones ofrecidas por el representante del Gobierno, configuraba el delito con un carácter autónomo respecto a la regulación anterior. En esta posición, la Jurisdicción penal sería la competente para el conocimiento y persecución de las causas por defraudación tributaria cuando tuviera noticia de la elusión del pago de los tributos o el beneficio indebido de beneficios fiscales por importe superior a cinco millones de pesetas. Del debate se desprende, que el cálculo de la defraudación se orientó hacia el proceso penal desde dos perspectivas distintas⁶⁰². Una, que prescindía de una liquidación administrativa previa⁶⁰³, cuando el Juez penal tuviera conocimiento de los hechos por conducto distinto al traslado del tanto de culpa desde la Administración; y otra, cuando tuviera conocimiento de los hechos por motivo de dicho traslado desde la Administración. En primer caso, el Juez penal sería quien realizara la integración de los hechos, primero, en base a la norma tributaria infringida para el cálculo del importe defraudado, y segundo, sobre la norma penal para determinar la posible punibilidad. En el segundo, y pese a no quedar el Juez penal vinculado con la cuantificación que de la defraudación hubiera realizado la Administración, sí contaría éste

⁶⁰² Pese a la reiterada insistencia del Portavoz del Gobierno en la Comisión sobre el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal -que más adelante analizamos-, de que la Inspección se limitará a señalar en el acta los hechos, y propuesta de regularización, siendo competencia de la Oficina Gestora la liquidación definitiva de los hechos.

⁶⁰³ Es una apreciación nuestra, puesto que en el debate parlamentario nada se aclara. Como veremos más adelante, esta imprecisión se mantiene en los textos definitivos de la norma penal y en de tributaria. En la Comisión del Proyecto, señalaba el portavoz el Gobierno, LOPEZ RIAÑO “Aquí no se trata de llevar al Código Penal resultados de la Inspección de Hacienda solamente, sino incluso hechos que pueden ser denunciados públicamente (...) Los jueces penales españoles podrán entrar en estas cuestiones por varias vías. Una, por la denuncia de los órganos administrativos, acompañando los expedientes, cuotas liquidadas y sentido final del hecho que se denuncia o que se investiga criminalmente, pero también por la denuncia de cualquier ciudadano ante hechos que probablemente pueden no ser conocidos de la propia Administración.”

con una ilustración y calificación previa de los hechos, como consecuencia de la investigación previa realizada en sede tributaria. Como posteriormente analizaremos, esta regulación nos llevará a dos cuestiones, como son, de un lado la transformación del precepto penal en una norma en blanco, y de otro, la necesaria participación, en mayor o menor medida, de la Administración tributaria, en los procesos por delito fiscal.

En el mes de julio anterior a la publicación del Proyecto de Reforma del Código penal, fue publicado el Proyecto de Ley de Represión del Fraude Fiscal⁶⁰⁴, cuyo debate parlamentario⁶⁰⁵, ofrecía las siguientes posiciones, que vamos resumir, en atención a la trascendencia que proyectaran sobre la conexión que analizamos:

1.- Los motivos que dieron lugar a la Ley de Represión del fraude, atendieron principalmente el alto nivel de defraudación fiscal y, la escasa operatividad de las normas sancionadoras de las infracciones tributarias, considerando una contradicción del sistema sancionador tributario, la tipificación de la evasión empleando una técnica escrupulosamente penalista, como era el llamado dolo específico o elemento subjetivo del injusto, que suponía una interpretación restrictiva por la Jurisprudencia, y conllevaba a la impunidad de un gran número de infracciones⁶⁰⁶. Por tanto, se tipificó como infracción de defraudación la conducta consistente en dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda o las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, porque el objetivo que se perseguía era el efectivo pago de los tributos.

El hecho de que en el proyecto no se mencionara explícitamente el elemento de la voluntariedad, en su artículo 1^o⁶⁰⁷, no significaba según el Ponente que se desconociera el elemento de la voluntad en las conductas determinantes de la infracción tributaria, y que con ello se estableciera una suerte de responsabilidad objetiva⁶⁰⁸. Significaba tan solo que

⁶⁰⁴ BOCG. Serie A N°109-I de 7 de julio de 1984, que en el número 12. de su exposición señala “Y de aquí que el Gobierno remita a las Cortes Generales. juntamente con este proyecto de Ley, otro que, por razón de la materia, reviste la forma de Ley Orgánica, reformando el Código Penal un materia de delitos contra la Hacienda Pública. Tres años antes había sido publicado otro Proyecto de Ley sobre sanciones tributarias. BOCG. Serie A N°229-I de 2 de noviembre de 1981.

⁶⁰⁵ DSCD N°150 de 2 de octubre de 1.984. Con el mismo sistema de exposición anterior, señalamos en primer lugar las explicaciones del ponente del Gobierno, para en los siguientes establecer las enmiendas del resto de grupos parlamentarios.

⁶⁰⁶ Contestación que recibe por uno de los Grupos: “Lo que determinaba la práctica impunidad de las más importantes de las conductas reprobatorias en la anterior legislación no era el requisito de la voluntariedad de la culpa o dolo, sino el requisito de la intencionalidad del llamado dolo específico con que aparecía regulada la infracción de omisión y defraudación en los artículos 79 y 80 de la Ley General Tributaria. Nosotros estamos de acuerdo en que se elimine la referencia al dolo específico, a la intencionalidad específica de obtener, pero no con la eliminación de la culpa o del dolo...también para los presuntos defraudadores fiscales existe el Estado de Derecho, y más que para nadie para esta Cámara que debe hacer leyes que ni por un pelo puedan estimarse contrarias al Estado de Derecho”

⁶⁰⁷ PLRFF. “Art.1º. Concepto 1. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en la presente Ley.”

⁶⁰⁸ En la contestación a la enmiendas, el ponente del Gobierno vino a argumentar que “...la naturaleza de las infracciones tributarias se encuentra desde la Ley General Tributaria de 1963 en una encrucijada que ha

se huía de una concepción rigurosamente penalista de la infracción tributaria que condujera a una manifiesta inoperancia práctica, afirmándose que “[P]ara la determinación de una infracción fiscal basta el hecho de la violación legal, sin necesidad de establecer la existencia de dolo o culpa”. Se trataba según éste de una opción perfectamente válida desde el punto de vista legislativo, de la que no podía decirse -según el Ponente- que fuera mejor o peor que la del Derecho Penal, sino sencillamente distinta.

En cuanto al procedimiento inspector, el proyecto de reforma y en referencia a las Actas y Diligencias, estableció que éstas contendrían exclusivamente, de conformidad con los Reglamentos e Instrucciones de Inspección, datos, hechos y circunstancias obtenidos y observados en el curso de las inspecciones, sin valoraciones jurídico-tributarias de ningún tipo⁶⁰⁹.

2.- Las enmiendas presentadas atendieron a la ausencia en el proyecto de una regulación del procedimiento sancionador, donde se establecieran las garantías sustantivas que debería tener el presunto infractor, como disponía al Artículo 24 de la Constitución Española. Se entendió inadecuada la configuración del error de derecho⁶¹⁰, puesto que únicamente se establecían dos supuestos, que conducían a una pura aplicación de los criterios administrativos. Sobre la atribución de competencias liquidadoras a los órganos de

hecho de los artículo 77 y siguientes de la Ley general una total inoperatividad...apoyada tanto por los tribunales económico-administrativos como por el Tribunal Supremo...que han elaborado un innumerable repertorio de argumentos exculpatorios de esa responsabilidad...no había manera de probar la voluntariedad jamás...llegando incluso a invertir esa presunción y convertirla en una presunción de no voluntariedad...” Contestación que recibió por parte de uno de los Grupos de la oposición: “no termina de creerse, que no se establece la responsabilidad objetiva en el artículo 1º, pero realmente sí se establece y, por razón de eficacia, es imprescindible establecer esta responsabilidad, porque la prueba del dolo o la culpa resultaría imposible en los procesos de gestión tributaria...”

⁶⁰⁹ En la contestación a la enmiendas, el ponente del Gobierno “El acta es un elemento dentro de un procedimiento, pero que no condena a nadie... No hay ningún tipo de presunción de delincuencia ni de presunción de inocencia, porque la función del acta es recoger unos hechos que pasan al órgano liquidador..., que es el que califica y en donde hay un expediente y unas alegaciones de la parte, del contribuyente que pueden destruir esa prueba...” Contestación que recibió por uno de los Grupos de la oposición: “...los datos que se contienen en las actas de inspección son datos de hecho. Esos datos de hecho podrían presumirse ciertos y posteriormente en el procedimiento de gestión tributaria desvirtuarse los datos contenidos. Lo que pasa es que el problema que plantea esta ley estriba en que los inspectores de Hacienda no sólo van a levantar actas, sino que van a liquidar, van a tener competencias liquidatorias. Esto hace que el propio órgano que ha levantado acta sea el que dicte el acto administrativo.” En contestación de otro Grupo: “En este proyecto también desaparece la presunción de inocencia constitucional. Aquí, frente a las actas de la inspección tributaria, el contribuyente siempre es culpable, mientras no demuestre lo contrario. La inspección, en este texto, no debe probar absolutamente nada. Toda la carga de la prueba recae sobre el contribuyente. Es más: el contribuyente debe probar hechos negativos y, en técnica jurídica, el jurista sabe que el acto negativo es de imposible prueba. Yo puedo probar los actos positivos, los puedo probar plenamente, pero los hechos negativos es imposible.”

⁶¹⁰ PLRFF. Artículo 4." Circunstancias eximentes I . Las acciones u omisiones tipificadas en la presente Ley no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario, sin perjuicio de la responsabilidad que corresponda a sus representantes legales. b) Cuando concurren casos de fuerza mayor. c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. d) Cuando puedan imputarse racionalmente a alguna de las siguientes causas: 1º. Laguna normativa. 2º. Variedad de criterios administrativos o jurisprudenciales. 3º. Error material o de hecho.”

la Inspección, las enmiendas se refirieron a lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de abril de 1984. Cuestión muy debatida fue la presunción de certeza de los hechos y de las circunstancias consignadas en las actas y diligencias de la Inspección⁶¹¹, que los grupos de la oposición entendieron que producía un desplazamiento de la carga de la prueba, incompatible con la presunción de inocencia del artículo 24 de la Constitución Española⁶¹², entendiéndose en esta línea que, el artículo 1º instituía la responsabilidad objetiva y excluía la concurrencia de la culpabilidad como elemento básico de la infracción tributaria. Afirmó uno de los portavoces de la oposición que, *“De este modo se conforma la infracción tributaria como una infracción administrativa en la que no son de aplicación los principios del orden penal...”*, no siendo admisible un Derecho administrativo sancionador al margen de los principios del Derecho Penal que han sido elaborados después de varios siglos de civilización. En este sentido se insistió en que, la Jurisprudencia del Tribunal Supremo -entre otras 16 de febrero de 1962, 27 de abril, 7 y 23 de junio de 1966, 20 de febrero de 1967, 21 de febrero de 1969, 31 de diciembre de 1971, 11 de marzo y 11 de junio de 1976, establecía una doctrina legal en la que el principio *“nulla pena sine culpa”* era aplicable al ámbito del Derecho administrativo sancionador. La sentencia de 8 de julio de 1981 del Tribunal Constitucional señalaba que *“[H]a de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación al derecho sancionador, dado que ambos son manifestaciones del orden primitivo del Estado.”*, *“...hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser corregido por técnicas administrativas o por técnicas penales.”* (TC 23 de septiembre y 10 de noviembre de 1980). Pretendió con esto la oposición, trasladar al debate que, lo que establecido por el

⁶¹¹ PLRFF. “Artículo 17. 1. Las Actas y Diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos. 2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 117 de la Ley General Tributaria, los hechos y circunstancias consignados por la Inspección de los Tributos en las Actas o Diligencias que extienda se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario.” Justificaba la redacción anterior, el Ponente del Gobierno: “Lo que no puede la Administración es quedarse absolutamente inerte ante cualquier actuación de los contribuyentes. teniendo que ser la Administración en definitiva, la que no se sabe va de dónde tenga que sacar las pruebas. Si un hecho ocurre y el inspector lo certifica tal y como es ese hecho debe tener una presunción de que ha ocurrido, que es lo mismo que hace el notario al amparo de los artículos 1.216 y 1.218 del Código Civil... La certificación de esos hechos, dentro de un procedimiento, que luego va al liquidador, al órgano gestor, y allí se puede en todo caso dilucidar, no lo deja en indefensión ni supone que se le ha condenado...”

⁶¹² Para otro de los Grupos -que aprovechó para recordar al Gobierno las enmiendas presentadas al Proyecto de Ley de Infracciones y Sanciones de 1981, para no darle carácter objetivo a las infracciones tributarias y que fuesen reguladas no solamente por normas fiscales sino por otras de naturaleza análoga- la ley no matiza los datos económicos y circunstancias que se consignan en las diligencias y actas, sino “que lo que se consigne por los inspectores en actas o diligencias se presume cierto”, que en relación a la estimación indirecta, “esa presunción de veracidad lo que dicen los inspectores conlleva a determinar la capacidad contributiva de los ciudadanos.”

Tribunal Constitucional en citada jurisprudencia fue aplicar los criterios contenidos en los artículos 24 y 25 de la Constitución al ámbito del Derecho administrativo sancionador⁶¹³.

El Informe de la Ponencia⁶¹⁴, al considerar que las finalidades básicas perseguidas no eran exclusivamente de carácter represivo sino que atendían además a una armonización de la Ley General Tributaria, propuso un cambio en la denominación del Proyecto de Ley -que correspondía a su verdadero contenido- con la denominación: Ley sobre modificación parcial de la Ley General Tributaria.

En el Anexo que acompañó al Informe de la Ponencia, el Artículo 77.1 mantuvo la redacción original del proyecto y, en el artículo 77.6 se incorporó la siguiente redacción:

“En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción. De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.”

Por su parte, el artículo 111.6, en atención al delito fiscal mantendría la redacción original del proyecto:

“Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo, sólo podrán utilizarse para los fines tributarios encomendados al Ministerio de Economía y Hacienda y, en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos.

Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimiento de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos de los delitos citados, en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos, sin perjuicio de que la Hacienda Pública pueda iniciar directamente el procedimiento mediante querrela en su caso. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.”

En cuanto a las actuaciones de la Inspección, se introdujo el apartado c) del artículo 140⁶¹⁵, por el que ésta adquiriría competencias de liquidación sobre los resultados de las

⁶¹³ En contestación a la anterior, el Ponente del Gobierno indica que “Pero es que una de sus partes dice que ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices (...) Es decir, aquí se dicen dos cosas. Una, que hay dos caminos: técnicas administrativas y penales y, la segunda cosa, que no siempre y en todo caso los principios penales tienen que ser asumidos cuando se utilizan la técnica administrativa sancionadora. Esto es así según se desprende de la propia Constitución y de la Sentencia de 8 de junio de 1981.” “¿Cuál es el miedo que existe a que la Administración tenga una potestad sancionadora?...es la propia Administración la que se auto protege de las infracciones que al ordenamiento jurídico, que a ella está reservado tutelar, las leves le han otorgado. La Administración, por tanto, protege su derecho a percibir de los ciudadanos las prestaciones tributarias con cuya efectividad ella puede funcionar.”

⁶¹⁴ BOCG Serie A N°109-I-2 de 16 de febrero de 1985.

⁶¹⁵ Artículo 140. “Corresponde a la Inspección de Tributos: c): Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.”

actuaciones de comprobación e investigación, manteniendo el artículo 145.3⁶¹⁶ la redacción del proyecto original, es decir, la naturaleza de documentos públicos de las diligencias y actas de inspección, y su valor probatorio, dando una redacción más extensa de las facultades y competencias inspectoras, en los artículos 50 y 51 para la estimación indirecta de bases⁶¹⁷, otorgando competencia para imponer las sanciones, sobre los resultados de sus propias actuaciones de comprobación e investigación⁶¹⁸.

⁶¹⁶ Artículo 145.3. “Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.”

⁶¹⁷ Artículo 50. “Cuando la falta de presentación de declaraciones o las presentadas por los sujetos pasivos no permita a la Administración el conocimiento de los datos necesarios para la estimación completa de las bases imponibles o de los rendimientos, o cuando los mismos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables, las bases o rendimientos se determinarán en régimen de estimación indirecta para ello cualquiera de los siguientes medios: a) Aplicado los datos y antecedentes disponibles que sean relevantes al efecto. b) Utilizando aquellos elementos que indirectamente acrediten la existencia de bienes y de las rentas, así como de los ingresos, ventas, costes y rendimientos que sean normales en el respectivo sector económico, atendiendo a las dimensiones de las unidades productivas o familiares a comparar en términos tributarios. c) Valorando los signos, índices o módulos que se den en los respectivos contribuyentes, según los datos o antecedentes que se posean de supuestos similares o equivalentes.”

“Artículo 51. 1. Cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias: 1º. La Inspección de los tributos acompañará a las actas incoadas para regularizar la situación tributaria de los sujetos pasivos. retenedores o beneficiarios de las desgravaciones, informe razonado sobre: a) Las causas determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta. b) Situación de la contabilidad de registros obligatorios del sujeto inspeccionado. c) Justificación de los medios elegidos para la determinación de las bases o rendimientos. d) Cálculos y estimaciones efectuadas en base a los anteriores. Las actas incoadas en unión del respectivo informe se tramitarán por el procedimiento establecido según su naturaleza y clase. 2º. En aquellos casos en que no medie actuación de la Inspección de los tributos, el órgano gestor competente dictará acto administrativo de fijación de la base y liquidación tributaria que deberá notificar al interesado con los requisitos a los que se refieren los artículo 121 y 124 de esta Ley de esta Ley y con expresión de los datos indicados en las letras a), c) y d) del número anterior. 2. La aplicación del régimen de estimación indirecta no requerirá acto administrativo previo que así lo declare, sin perjuicio de los recursos y reclamaciones que procedan contra los actos y liquidaciones resultantes de aquel. En los recursos y reclamaciones interpuestos podrá plantearse la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta.”

Con anterioridad, la estimación indirecta de bases, pasó a ser competencia de las Oficinas Gestoras, una vez suprimidos los Jurados Tributarios por la Ley 34/1980, de 21 de junio, de Reforma del Sistema Tributario, (BOE N°154 de 27 de junio). En el artículo cuarto de la Ley, se regula la estimación indirecta cuando “los sujetos pasivos ofrezcan resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora o incumplan sustancialmente sus obligaciones contables o de presentación de declaraciones de tal modo que a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la estimación de la base imponible...”, siendo preceptivo un acto administrativo previo que así lo declare, impugnabile en vía económico-administrativa, sin perjuicio de la práctica de una liquidación cautelar. El apartado cuarto del precepto establecería, en relación a la estimación indirecta que “La Administración también podrá en cualquier caso establecer presunciones fundadas siempre que entre el hecho demostrado y el que se deduzca exista un enlace preciso y directo según las reglas del criterio humano.” Lo dispuesto en la Ley, sería desarrollado por el Real Decreto 1547/1982, de 9 de julio, de modo que, (art.4) el régimen de estimación indirecta de bases imponibles o rendimientos, será subsidiario de los de estimación directa y estimación objetiva singular, y se aplicará cuando a la Administración le resulte imposible conocer los datos necesarios para la determinación de dichas bases o rendimientos, por alguna de las siguientes causas: incumplido sustancial de sus obligaciones contables, ausencia de presentación de declaraciones, o cuando el sujeto pasivo ofrezca resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora de comprobación o investigación. En particular (art.5) se entenderá que existe incumplimiento sustancial de las obligaciones contables cuando aplicando las técnicas y criterios generalmente aceptados a la documentación facilitada por el contribuyente, resulte imposible verificar la declaración o determinar con exactitud las bases o rendimientos objeto de comprobación. El incumplimiento de la obligación de presentación de declaraciones (art.6) solo dará lugar a la aplicación del régimen de estimación indirecta. cuando el sujeto pasivo no atendiere en plazo el

Comenzado por la modificación introducida, sobre la estimación indirecta de bases⁶¹⁹, la exclusión del acto administrativo previo que declaraba la aplicación de este régimen, podía dar lugar, como señaló uno de los Grupos (enmienda 42), a una prueba preconstituida de un delito fiscal, que no era posible impugnar por parte del contribuyente⁶²⁰. En contestación, el ponente del Gobierno indicó que, “*creemos que no hay ningún tipo de indefensión ni de falta de garantías (...) en el segundo párrafo del número 2 se dice taxativamente que en los recursos y reclamaciones interpuestos podrá plantearse la procedencia de la aplicación del régimen de estimación indirecta. Creo que está suficientemente expresado el derecho del contribuyente a recurrir contra la procedencia de la aplicación de ese régimen.*”⁶²¹

Sobre la redacción del artículo 77.1, insistieron los distintos Grupos en la necesidad de incorporar al precepto el concepto de voluntariedad e intencionalidad (enmienda número 12), manteniendo el principio de que no hay responsabilidad sin culpa (enmienda número 28) conforme a la redacción del artículo 1º del Código Penal, puesto que el principio de culpabilidad (enmienda número 105), debía ser básico para la regulación de la

requerimiento que le hubiese sido formulado, por la Administración para subsanarlo. La aplicación de éste régimen será a propuesta de la Inspección (art.7) mediante la emisión de un informe, que junto a las diligencias extendidas, motive su aplicación. El actuario (art.8) de forma independiente emitirá otro informe en el que consten las bases o rendimientos y la propuesta de regularización, así como de las sanciones aplicables en su caso. El expediente (art.9) será remitido al Inspector Jefe, siendo preceptiva la notificación al contribuyente de la última diligencia extendida, para que pueda alegar en relación al régimen aplicado. La resolución (art.10) sobre la aplicación de la estimación indirecta, compete al Delegado de Hacienda (acuerdo inimpugnable en vía económico-administrativa, aunque si en reposición, art.11), previa propuesta de la Oficina Técnica.

Como señala PONT MESTRES,M.(1985) “Se trata de un precepto que, si se analiza con el detenimiento necesario, conduce a la conclusión de que concede un amplio margen de discrecionalidad a la Administración.”Op.Cit.Pág.441

⁶¹⁸ Artículo 81: “Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por: c) Los Órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos o, en su caso, de los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos, si consisten en multa pecuniaria porcentual o pérdida del derecho a gozar de situaciones de beneficios o incentivos fiscales que no requieran para su disfrute, declaración o reconocimiento previos.”

⁶¹⁹ Con más detalle, y en relación con el delito fiscal, *Vid.* FERRÉ OLIVÉ,J.C. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I.(1990) *Estimación indirecta y delito fiscal.*

⁶²⁰ Motivó el ponente de la enmienda que: “...la Administración tributaria tiene su actuación dividida en órganos de inspección y órganos de gestión. La inspección descubrirá las actuaciones incorrectas de los contribuyentes que justifiquen el paso al régimen de estimación indirecta; la inspección debe limitarse a elevar al órgano de gestión la propuesta para que se decrete el régimen de estimación indirecta para un concreto contribuyente. Y este acto de la Administración, acto de trascendental importancia, no puede sustraerse al control de los tribunales, porque de otra forma estamos haciendo, como digo, un precepto que yo modestamente diría, casi con toda seguridad, que es un precepto anticonstitucional en la medida en que priva al contribuyente del derecho a la defensa efectiva establecido en nuestra propia Constitución.” Como señalaba otro de los Grupos “...todo ello no deja de ser un supuesto de apreciaciones subjetivas por parte del órgano administrativo competente y, aunque en la mayor parte de los casos puedan estar justificadas, sin embargo es imprescindible que el administrado tenga derecho a defenderse frente a algo que puede resultar arbitrario”

⁶²¹ Es obvio que, la denuncia por delito fiscal, en base a una estimación indirecta, no llevaría incorporada una liquidación que pudiera considerarse como un acto administrativo susceptible de recurso alguno. Con lo que la alusión realizada por el portavoz del Gobierno en este caso, carece de coherencia alguna.

norma sancionadora. La contestación del ponente del Gobierno atendió a que “*desde el establecimiento de la democracia con la reforma fiscal iniciada en 1977, no se ha producido una voluntad permanente por parte de los contribuyentes de acatar las normas establecidas hasta ahora. Siempre se pueda argüir que no hubo voluntad en el momento de efectuar la declaración, falseando datos, no dando cuenta a la Administración de los ingresos reales y estableciendo multitud de artificios y artimañas para no contribuir adecuadamente (...) Yo creo que argüir que no hubo voluntariedad, que no hubo dolo, no es razón para que se pueda seguir permitiendo lo que viene ocurriendo hasta la fecha, que consiste en que amparándose en este precepto se sigue produciendo el fraude fiscal en España.*”⁶²²

En cuanto a la introducción de un nuevo apartado -el sexto- en el artículo 77 de la LGT, la discusión mantenida hasta entonces sobre otros aspectos de la reforma, se resolvió con la siguiente intervención del Presidente de la Comisión:

“Pasamos al último apartado de este artículo 77, apartado 6, que no tiene su antecedente en el proyecto de ley enviado por el Gobierno, sino que fue introducido por la Ponencia, y es un apartado cuyo objeto es el servir de puente entre las infracciones tributarias de carácter administrativo y los delitos contra la Hacienda pública, regulados en el Código Penal. Como, al leer ustedes el informe de la Ponencia, ya tienen conocimiento de ese apartado, lo que cabe es abrir un turno por si algún Grupo Parlamentario quiere pronunciarse sobre el mismo o, si no, pasaríamos a su votación. ¿Están de acuerdo en que lo sometamos directamente a votación? (*Asentimiento.*)”

Es decir, sobre el principal nexo que va a conectar el procedimiento y el proceso, que además viene a sustituir lo regulado en el artículo 37.2 de la LMURF, no mereció consideración alguna por parte de los Grupos parlamentarios en la Comisión⁶²³. Partiendo de la base -como más adelante señalaremos- que la norma penal se fundamenta en el principio *nulla poena sine culpa*, mientras que en la infracción tributaria se orienta el principio de responsabilidad objetiva; que en el proceso penal rigen el principio de inocencia, el derecho a no declararse culpable, y los principios que regulan el instituto de la prueba, mientras que en el procedimiento tributario se proyecta hacia las presunciones,

⁶²² En contestación de un Grupo de la oposición (E.105): “Nosotros pensamos que en una comunidad política el monopolio del poder coactivo lo debe tener el Estado, y este poder coactivo que implica la posibilidad de sancionar, debe ajustarse a unas reglas que cabalmente son las que están establecidas para que sea posible un Estado de Derecho. Ustedes están configurando un poder coactivo, libre de los límites que establece el Estado de Derecho, prescindiendo de uno de los principios fundamentales que configura la comunidad política occidental. Están objetivando una responsabilidad, están acabando con la presunción de inocencia, por una razón: porque se le presume culpable. No es que se le presume, es que no se admite su no culpabilidad; es que se establece una responsabilidad objetiva.”

⁶²³ Como señala PONT I CLEMENTE, J.F.(1987) “El debate parlamentario sobre esta cuestión resultó inquietantemente pobre, sin que llegaran a plantearse, ni de lejos, los problemas de la aplicación que la reforma comporta.” Op.Cit.Pág.1243. Para un análisis en profundidad del Proyecto y su debate parlamentario, Vid. MARTINEZ LAGO,M.A.(1984) *El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados. Anotaciones al debate de la totalidad.*

estimaciones indirectas, y valoraciones subjetivas de unos órganos que pasan a tener funciones de liquidación -y sancionadoras- sobre sus propias actuaciones de investigación, carece de cualquier lógica jurídica la ausencia de una regulación que establezca de forma precisa la forma de conexión que tendrá lugar entre el procedimiento y el proceso; ausencia de regulación que responde como más adelante estableceremos, tanto a la voluntad calculada del legislador, como a la inexistencia de un procedimiento sancionador en la norma tributaria, circunstancias que provocan que el traslado de los hechos, del procedimiento al proceso, se realice con el mismo automatismo que la imposición de sanciones sucede a la regularización tributaria⁶²⁴.

Por último, y en cuanto a las modificaciones y enmiendas del Proyecto de Ley que consideramos interesan para nuestro trabajo, el debate en la comisión sobre las competencias liquidadoras de la Inspección, así como del valor probatorio de las actas y diligencias, como documentos públicos, nos ofrece las siguientes particularidades.

En primer lugar, no existen enmiendas al nuevo apartado c) del artículo 140, por el que se le concedieron competencias de liquidación a la Inspección, pese a la oposición mostrada por los representantes de los Grupos parlamentarios, a este respecto, en el debate de la Comisión del Proyecto de Ley original. En segundo lugar, respecto al apartado 3 del artículo 145, las enmiendas presentadas señalaron el atentado que se producía contra el principio de presunción de inocencia (número 98) puesto que se invertía la presunción de culpabilidad, de modo que la Inspección quedaba relevada de prueba, siendo esta de parte del contribuyente, señalando que (número 176) la Inspección de Hacienda, en definitiva la *Administración* “*queda relevada de cualquier otra aportación de prueba y con eso bastaría para, en principio, ver prosperar sus tesis respecto a las infracciones tributarias ante cualquier tribunal de Justicia.*”⁶²⁵ A este respecto se matizó (enmienda 147) que “*una cosa es la presunción de legalidad de los actos administrativos y otra cosa es la presunción de veracidad de los hechos en ellas reflejados, que no tienen nada que ver, y al establecerse esta presunción (...) implica, sin embargo, un desplazamiento de la carga de la prueba absolutamente insostenible que coloca al ciudadano en una situación de*

⁶²⁴ En el mismo sentido permaneció también ausente del debate en la Comisión, cualquier mención a la nueva redacción que ofrece el artículo 111.6, en cuanto a la comunicación de datos que puedan estar relacionados con hechos constitutivos de delito fiscal.

⁶²⁵ Continúa la enmienda: “Nosotros creemos que es materialmente imposible que se defienda ante una jurisdicción contenciosa la tesis de que las presunciones establecidas por la inspección de Hacienda van a misa, diríamos de una forma vulgar, y que es el contribuyente el que tiene la penosa carga de probar lo contrario, con lo cual en algún supuesto incurrimos en aquella, no digo «probatio» diabólica que dicen los clásicos, pero sí en la imposibilidad de probar hechos negativos.”

absoluta indefensión en muchos casos, por cuanto que tiene que probar la no existencia de los hechos que allí se afirman existentes. »⁶²⁶

El debate parlamentario⁶²⁷ del Proyecto de Ley, ofrecía idénticas posiciones a las señaladas anteriormente. Los Grupos de la oposición, mantuvieron el rechazo al establecimiento de la responsabilidad objetiva⁶²⁸, la presunción de certeza de los actos recogidos en las diligencias y actas de la Inspección⁶²⁹, la supresión del acto administrativo previo en la estimación indirecta de bases⁶³⁰, sin que existiera mención alguna al traslado

⁶²⁶ La contestación a las enmiendas anteriores, señaló el Ponente del Gobierno que: “Nosotros pensamos que lo que figura en este artículo viene a configurar una presunción de veracidad, pero en las actas y diligencias que elevan los inspectores tienen capacidad de obrar y de manifestarse las personas a las que se levanta el acta, tienen derecho a efectuar cuantas consideraciones estimen oportunas, y estas actas se levanta en base a una función inspectora en donde se van a comprobar una serie de hechos y, por lo tanto, no se va a actuar en estas actas de una forma desconsiderada, sin tener en cuenta cuantas aportaciones y documentos pueda adjuntar la persona a la que se le está sometiendo a esta acta (...) pensamos que este artículo 145.3 viene a reforzar la legislación en cuanto establece una serie de normas... consecuentes con todo el articulado del proyecto de ley.”

⁶²⁷ DSCD N°181 de 19 de febrero de 1.985.

⁶²⁸ Enmienda 14: “...excluir en la nueva redacción toda referencia al carácter de voluntariedad del sujeto o agente tributario para que sus acciones u omisiones tipificadas como infracciones puedan ser calificadas como tales (...) significa, ni más ni menos, que el abandono del principio de responsabilidad subjetiva en materia tributaria, una de las conquistas, sin duda, más importantes en el proceso de evolución de la civilización occidental (...) retrotrayéndonos con ello a épocas del oscurantismo medieval que creíamos superadas... Nuestro Grupo ha dicho, y repite, sí a la lucha contra el fraude fiscal, pero dentro de las reglas de juego aceptadas por las modernas civilizaciones occidentales, entre la que no incluimos, en absoluto, el principio de que «el fin justifica los medios», ni siquiera cuando se trate de luchar contra el fraude fiscal”. Enmienda 28: “...a nuestro juicio nos parece un grave error del proyecto de ley abandonar el principio de culpabilidad, pretender establecer tipos objetivos, tipos de responsabilidad objetiva abandonando el principio constitucional de que no existe responsabilidad sin culpa (...) es una ingenuidad pretender tipificar supuestos de infracciones meramente objetivas, y es una ingenuidad porque, como aquí va se ha recordado, el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo no van a admitir este tipo de preceptos o, mejor dicho, van a forzar una interpretación en base a que se entienda que, a pesar de la letra de la ley, no existe responsabilidad sin culpa”. Enmienda 79: “En las postrimerías del siglo XX, señorías, el hecho de pretender exigir responsabilidades por hechos objetivos y ajenos a la libérrima voluntad del sujeto nos parece un despropósito (...) si no rectifican ahora, tendrán que ser los Tribunales los que salven en este particular a nuestro Derecho.” Enmienda 105: “El giro copernicano es radical, de un artículo 77 de la Ley General Tributaria en el que se configuraba un principio de voluntariedad, un principio de culpabilidad para la definición de las infracciones tributarias, se pasa a una configuración estrictamente objetiva de la infracción tributaria (...) para sancionar unas determinadas conductas debe ajustarse en sus principios legales, procedimentales y en el cumplimiento de una serie de principios que están previamente establecidos por el Derecho Penal (...) El Estado, que tiene el monopolio del poder coactivo, no puede objetivar la responsabilidad en aras a la eficacia, en aras a intentar acabar con ese fraude fiscal.”

⁶²⁹ Enmienda 98: “Según nuestra Constitución nadie es culpable, todo el mundo es inocente, hasta que, tras un juicio con todas las garantías procesales, por sentencia firme, se declare lo contrario. Según el proyecto, cuando la Administración acusa a un contribuyente se le presume culpable mientras no pruebe, con la carga de la prueba a sus expensas, lo contrario.” Enmienda 111: “Tenemos la absoluta seguridad de que esta presunción de veracidad de las actas viola el principio de presunción de inocencia que se establece en nuestro ordenamiento jurídico para todos los ciudadanos indiscriminadamente (...) La revocación de este principio es absolutamente inconstitucional y nunca sería atendido por los tribunales de justicia, pero creemos que es la propia ley la que debe eliminar un precepto que choca contra los fundamentos de nuestro sistema constitucional y que viola, como digo, el corazón mismo de todo el sistema del Derecho Penal y del Derecho Administrativo sancionador.”

⁶³⁰ Enmienda 69: “la estimación indirecta es objeto...de dos importantes modificaciones. Por un lado, amplía los supuestos en los cuales puede producirse esta estimación indirecta. Por otro lado, suprime el acto previo administrativo que antes era necesario. Ambas modificaciones constituyen también una disminución sustancial de las garantías del contribuyente, porque al tratarse de un supuesto excepcional y ampliarse desmesuradamente el abanico de casos en los cuales puede producirse la aplicación del régimen de

del tanto de culpa, señalado en el artículo 77.6 del Proyecto de Ley, o a lo también establecido en el artículo 111.6 sobre el delito fiscal⁶³¹.

III.- La conexión entre procedimiento y proceso: art.349 CP(1985) y art.77.6 LGT(1985)

La nueva regulación tributaria en relación al delito de defraudación⁶³², cambió el sistema de conexión implantado por la LMURF⁶³³, entre el ámbito penal⁶³⁴ y el ámbito tributario⁶³⁵; si en la anterior, el traslado del tanto de culpa se producía una vez adquirida la firmeza del acto de liquidación, -por conformidad del contribuyente o, por resolución del Tribunal Económico Administrativo Central- con la entrada en vigor del nuevo precepto tributario, el traslado del tanto de culpa, se producirá una vez que las infracciones, «pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública». Significa lo anterior que, a partir de la entrada en vigor del artículo 77.6 de la LGT, la conexión entre el procedimiento y el proceso⁶³⁶ tendría lugar cuando a juicio del Actuario -y posteriormente,

estimación indirecta, el contribuyente queda indefenso frente a unas posibilidades que antes estaban más tasadas. Enmienda 175: “Tampoco dice esto el proyecto de ley, sino exactamente lo contrario, de modo que ese régimen de estimación indirecta tan singular y tan peculiar no necesita, según el proyecto del Gobierno, un acto administrativo previo, de tal manera que el contribuyente queda clarísimamente en situación de indefensión, viéndose alcanzado por un régimen de estimación indirecta que es subsidiario, lo cual puede siempre, efectivamente, enervado, dejarle temblando de frío, pero desde luego no puede impugnarlo directamente, sino que tiene que esperar a que más tarde se produzcan los actos de determinación de la deuda tributaria, de la exacción, etcétera, y sólo después puede ser objeto de impugnación.”

⁶³¹ Nota singular del debate parlamentario, fue la aceptación de la enmienda de adición -o transaccional- presentada por el Sr. Pérez Royo, por el se que incorporaría al artículo 77.1 del Proyecto de Ley que “Las infracciones tributarias son sancionables a título de simple negligencia.”

⁶³² Para MARTINEZ PEREZ,C.(1986) el «nomen iuris» de la figura delictiva -hasta ahora delito fiscal- desaparece al estar incluidas en el Título otras dos figuras delictivas por lo que “resulta más revelador de su contenido sustancial (...) optar por otra denominación, como, por ejemplo «delito de defraudación tributaria», «defraudación fiscal» o «fraude fiscal», en sustitución de la genérica expresión de referencia. Op.Cit.Pág. También es de esta opinión MUÑOZ CONDE,F.(1985), *Derecho Penal. Parte especial*. Pág.737. Por su parte AYALA GÓMEZ,I.(1988) “Estamos hablando del «delito fiscal por excelencia» como gusta a la doctrina en llamar, si bien su nomen más apropiado es el de «delito de defraudación tributaria». (...) esta última apostilla, «tributaria», constituye el presupuesto de la acción típica. Fuera de la relación tributaria no es posible hablar de conducta típica a los efectos del artículo que nos ocupa.” Op.Cit.Pág.115.

⁶³³ En su Disposición Derogatoria, la Ley 2/1985, “Queda derogado el artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre. Queda derogado el artículo 319 del Código Penal y sin contenido el capítulo VI del título III del libro II del mismo texto legal.”

⁶³⁴ LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. BOE N°103 de 30 de abril.

⁶³⁵ Ley 10/1985 de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT. B.O.E. N° 101 de 27 de abril.

⁶³⁶ La expresión utilizada en el artículo 77.6 de la LGT (1985), «que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito» daba lugar a diversas interpretaciones. Sería delito, simplemente, cuando la infracción tributaria consistiera en una defraudación que superase el importe establecido por la norma penal; o sería delito cuando superando la infracción este importe, se sospechara durante el procedimiento tributario el dolo o la culpa, que la norma penal exige en el carácter delictivo de la defraudación; o sería delito, no cuando se sospechara, sino cuando se comprobara en el procedimiento, que había existido dolo o culpa, en la defraudación. Salvando la primera interpretación, que no requería más que un cálculo aritmético de la cuota defraudada, y de su calificación como infracción tributaria, las otras dos interpretaciones conllevaban de forma inseparable un componente investigador alejado de la competencias de la Inspección, y que podía significar la alteración de la naturaleza y finalidad del procedimiento de comprobación e investigación, puesto que su practica significaría realizar una actividad instructora reservada a la Jurisdicción penal.

de su superiores jerárquicos-, el resultado de los hechos comprobados o investigados en el seno de un procedimiento tributario, una vez calificado como infracción tributaria, pueda revestir carácter de delito, siendo esta una «presunción»⁶³⁷ que obliga a la Administración a trasladar el expediente administrativo a la Jurisdicción competente.

El Título VI del libro II del Código Penal⁶³⁸ con la rúbrica «Delitos contra la Hacienda Pública», recogería en capítulo único, los artículos 349, 350⁶³⁹ y 350 bis⁶⁴⁰. El de defraudación tributaria, queda redactado al siguiente tenor:

«Artículo 349. El que defraude a la Hacienda estatal, autonómica o local, eludiendo el pago de tributos o disfrutando indebidamente de beneficios fiscales, siempre que la cuantía de la cuota defraudada o del beneficio fiscal obtenido exceda de 5.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

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

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

Por su parte, el artículo 77 de la Ley General Tributaria, incluyó un nuevo apartado, el sexto, que establecía⁶⁴¹:

⁶³⁷ Nos centramos exclusivamente en la redacción literal del 77.6 de la LGT, puesto que es la norma que conecta el procedimiento y el proceso, entendiéndose que para realizar el traslado del tanto de culpa, el único requisito sería que existiera una infracción tributaria, que la Inspección considerara que podía constituir un delito contra la Hacienda Pública. No valoramos en este momento otro tipo de actuaciones en sede tributaria, o de normas reglamentarias posteriores, que analizaremos más adelante.

⁶³⁸ Sin contenido en la reforma del Código Penal de 1.983.

⁶³⁹ «Artículo 350. El que obtuviere una subvención o desgravación pública en más de 2.500.000 pesetas, falseando las condiciones requeridas para su concesión u ocultando las que la hubiesen impedido, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la misma.

El que en el desarrollo de una actividad subvencionada con fondos públicos, cuyo importe supere los 2.500.000 pesetas, incumpliere las condiciones establecidas alterando sustancialmente los fines para los que la subvención fue concedida, será castigado con la pena de prisión menor y con multa del tanto al séxtuplo de la misma. Además de las penas señaladas, se impondrá al responsable la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones públicas o crédito oficial y del derecho a gozar de beneficios o incentivos fiscales durante un período de tres a seis años.»

⁶⁴⁰ «Artículo 350 bis. Será castigado con la pena de arresto mayor y multa de 500.000 a 1.000.000 de pesetas el que estando obligado por Ley tributaria a llevar contabilidad mercantil o libros o registros fiscales: a) Incumpliera absolutamente dicha obligación en régimen de estimación directa de bases tributarias. b) Lleve contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, oculten o simulen la verdadera situación de la Empresa. c) No hubiere anotado en los libros obligatorios negocios, actos, operaciones o, en general, transacciones económicas o los hubiere anotado con cifras distintas a las verdaderas. d) Hubiere practicado en los libros obligatorios anotaciones contables ficticias. La consideración como delito de los supuestos de hecho a que se refieren las letras c) y d) del apartado anterior requerirá que se hayan omitido las declaraciones tributarias o que las presentadas fueren reflejo de su falsa contabilidad y que la cuantía en más o en menos de los cargos o abonos omitidos o falseados, exceda, sin compensación aritmética entre ellos, de 10.000.000 de pesetas por cada ejercicio económico.»

⁶⁴¹ La Ley 10/1985, de 26 de abril, dio una nueva redacción al artículo 111, incorporando un apartado sexto, que disponía: «Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración Tributaria, en virtud de lo dispuesto en este artículo, sólo podrán utilizarse para los fines tributarios encomendados al Ministerio de

«En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras autoridad judicial no dicte sentencia firme.

La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse estimado la existencia, de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.»

Conforme a los anteriores preceptos, encontramos una serie de diferencias que afectaron a la conexión entre el procedimiento y el proceso, tanto por motivo de la diferente construcción jurídica existente entre la infracción tributaria y el delito de defraudación, como por la ausencia de una regulación específica de esta conexión. Estas diferencias podemos establecerlas en las siguientes:

1º.- La norma penal, mantenía la tipificación del delito bajo el concepto de defraudación, que como ya señalábamos, atendía a la acción u omisión⁶⁴² voluntaria que eludía el pago de los tributos⁶⁴³, o al disfrute indebido de beneficios fiscales, con el ánimo de defraudar⁶⁴⁴ a la Hacienda Pública. El delito por tanto, requería el conocimiento de estar

Economía y Hacienda y en su caso, para la denuncia de hechos que puedan ser constitutivos de delitos monetarios, de contrabando, contra la Hacienda Pública y, en general, de cualesquiera delitos públicos. Cuantas autoridades y funcionarios tengan conocimientos de estos datos, informes o antecedentes estarán obligados al más estricto y completo sigilo respecto de ellos, salvo en los casos de los delitos citados, en los que se limitarán a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos, sin perjuicio de que la Hacienda Pública pueda iniciar directamente el procedimiento mediante querrela, en su caso. Con independencia de las responsabilidades penales o civiles que pudieran corresponder, la infracción de este particular deber de sigilo se considerará siempre falta disciplinaria muy grave.”

⁶⁴² El Tribunal Supremo en Sentencia de 21 de diciembre de 1990: FD Primero “tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador. También el silencio es capaz de generar este delito, incluso éste puede ser (es sin duda) una forma de realización más importante cuantitativamente, y cualitativamente en su expresión y en el resultado...”

⁶⁴³ Para MARTINEZ PÉREZ,C.(1986) “...estas formas comisivas no se pueden identificar con modalidades específicas de acción. Son medios genéricos para conseguir la defraudación...” Op.Cit.Pág.253. “Repárese, no obstante, en que el artículo 349 no castiga la infracción de un «mandato», sino la infracción de una prohibición, y, por consiguiente, el delito no puede ser de omisión pura; en efecto, este precepto no manda pagar tributos, sino que prohíbe defraudar a la Hacienda Pública mediante el impago de tributos...es, en concreto, un tipo prohibitivo de causar, porque se limita a castigar la producción de un resultado (la causación de un perjuicio patrimonial implícito en el verbo defraudar, con independencia de que este sea consecuencia de un hacer activo o de un omitir.” Ibidem, pp. 253. Como señalan FERRÉ OLIVÉ,J.C. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I.(1990) “...para que el comportamiento del deudor tributario sea penalmente relevante debe quedar incluido dentro del verbo «defraudar». Este concepto lleva implícito una actuación engañosa por parte del sujeto, que debe ser determinante del perjuicio a Hacienda. Por tanto tiene que plantearse no solo el incumplimiento de la obligación tributaria, sino que ésta justamente se ha llevado a cabo a través de un procedimiento de ocultación, de engañosa puesta en escena, que posibilita la elusión del tributo.” Op.Cit.Pág.798

⁶⁴⁴ Sobre la exégesis del concepto «defraudación» Vid. IGLESIAS PUJOL,LI.(1982) Op.Cit.Pág.278, MUÑOZ CONDE,F.(1985) Op.Cit.Pág.737, LAMARCA PEREZ,C.(1985) *Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.769. MARTINEZ PEREZ,C.(1986) no duda de que el auténtico significado jurídico-penal de la voz «defraudación» “ha de ser interpretada en el sentido de requerir, al lado de la causación de un perjuicio económico, la concurrencia del engaño, lo cual, por otra parte, supone utilizar un significado de defraudación coincidente con el otorgado por la doctrina general del Derecho. En definitiva, la defraudación en el artículo 349 del texto punitivo ha de responder también a una dinámica engañosa y, por tanto, el engaño

infringiendo un deber -impuesto por una norma tributaria- con la intención, no solo de detraer o no ingresar el resultado liquidatorio del hecho imponible, sino de mantener a la Administración en el desconocimiento, o en el engaño, de los elementos que configuraban la deuda tributaria⁶⁴⁵.

Por su parte, la norma tributaria⁶⁴⁶, definía las infracciones tributarias⁶⁴⁷ como aquellas acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes, a título de simple negligencia⁶⁴⁸, excluyendo cualquier referencia a la voluntariedad⁶⁴⁹ y, al dolo exigidos por la norma penal⁶⁵⁰.

es un elemento del comportamiento típico.” Op.Cit.Pág.248. De forma muy posterior al momento normativo que analizamos, y por la trascendencia que supone el concepto defraudación, “Se trata de un delito de resultado, que exige la producción de un daño o perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública y, más concretamente, un menoscabo al papel constitucionalmente atribuido a la Hacienda Pública.” MARTIN QUERALT,J., et alii. (2015). Curso de Derecho Financiero y Tributario.Pág.632

⁶⁴⁵ *Ibidem* TS S.27-12-1990.: FD Primero (3º) “El núcleo del tipo...está expresado en el verbo rector «defraudar». (...) Siendo un delito tendencial...cuyo contenido es el apoderamiento, el ánimo de lucro o animus defraudandi, es este elemento del injusto, esencial.”

⁶⁴⁶ En la que desaparece toda referencia al concepto de defraudación, que por otra parte venía siendo utilizada desde el Reglamento Provisional de la Inspección y la Investigación de la Hacienda Pública de 4 de octubre de 1.895 hasta la LGT(1.963).

⁶⁴⁷ “Artículo 77. 1. Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en las Leyes. Las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia.”

⁶⁴⁸ Expresión que, conforme a las diversas posturas doctrinales, obedece a: prescindir de cualquier referencia a la intencionalidad del sujeto imputable, excluyendo el elemento subjetivo de la infracción, en caso de no coincidir con los supuestos tasados de exclusión de responsabilidad, dirigiéndose a exigir la responsabilidad, incluso, a título de negligencia. En esta postura, ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.(1986) *Tipificación de las infracciones tributarias*.Pág.839-841. PONT MESTRES,M.(1985) *En torno a las características de la Ley 10/85, de modificación parcial de la Ley General Tributaria*.Pág.127. ROZAS ZORNOZA,M.(1987) *Las infracciones y sanciones tributarias en su régimen vigente*.Pág.212 y ss. En otra postura, la infracción puede ser cometida por dolo o culpa, de la que la negligencia es el límite máximo de responsabilidad, o dicho de otra forma, sin culpa o negligencia no existe infracción tributaria. PEREZ ROYO,F.(1972) Op.Cit.Pág.305 y ss. CASANA MERINO,F.(1991) quien matizaba que, “...no es posible admitir un sistema de responsabilidad objetiva, que prescinda de la intencionalidad de autor, pues es exigencia que reclama la propia Constitución...”, posición que encuentra ratificada a partir de la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1.988, que disponía: “El artículo 77,1 de la Ley General Tributaria, en la redacción que le dio la Ley 10/1985, de 26 de abril, dispone que las infracciones tributarias son sancionables incluso a título de simple negligencia. Como con gran claridad y precisión ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central en su Resolución de 21 de octubre de 1.987, este precepto legal ha de ser interpretado suponiendo la necesaria recepción, en el Derecho Tributario sancionador, del principio de culpabilidad.” Op.Cit.Pág.1.105. Cuestión que definitivamente ratificaría el Tribunal Constitucional a través de la Sentencia de 26 de abril de 1.990, en la que (FD 4º) señalaría “Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el CP, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibles en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio art. 77,1 LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados.”

⁶⁴⁹ A diferencia de la anterior redacción del artículo 77 de la LGT: “Uno. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. Dos. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria salvo prueba en contrario.”

Siendo por tanto el eje central del ilícito tributario -que se conectaba con la defraudación típica penal- dejar de ingresar la totalidad o parte de la deuda tributaria⁶⁵¹ o el disfrute indebido de beneficios fiscales, entendemos que, bajo la literalidad de ambos preceptos -y sobre todo por la voluntad del legislador en la reforma de la LGT-, la intención que se perseguía con la paralización del procedimiento ante aquellas infracciones tributarias superiores a cinco millones de pesetas, era el castigo de éstas desde el Orden penal, de forma análoga a la reacción del sistema sancionador tributario -al que sustituye en estos casos-, en el que la falta de ingreso de la totalidad o parte de la deuda tributaria, o el disfrute indebido de beneficios fiscales, por importe inferior de cinco millones de pesetas, conllevaba la imposición de una sanción tributaria de carácter grave⁶⁵², graduable atendiendo a cada caso concreto⁶⁵³.

⁶⁵⁰ En la Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y Parcial del Código Penal, se puede leer “Con ello se pretende de un lado resolver, la equivocidad de la referencia a la voluntariedad en el modo en que lo hace el texto actual, de otra parte se desea sentar el principio básico para desterrar de nuestro sistema punitivo la responsabilidad objetiva y todas sus manifestaciones. La exigencia del dolo o culpa como únicos fundamentos de responsabilidad penal se juzga, por consiguiente, como inaplazable. Evidentemente, las consecuencias de la modificación del artículo 1. del actual Código Penal inciden...en la interpretación que habrá de dar a los diferentes supuestos de responsabilidad criminal se entiende preciso, además, regular los efectos del error, según sus clases, sobre el tipo o sobre la prohibición, si bien las reglas punitivas que se ofrecen se acomodan a las que en el texto actual existen en materia de determinación de pena o de título de imputación.” El artículo 1º. del Código Penal establece que: “Son delitos o faltas las acciones y omisiones dolosas o culposas penadas por la Ley. No hay pena sin dolo o culpa. Cuando la pena venga determinada por la producción de un ulterior resultado más grave, solo se responderá de éste si se hubiere causado, al menos, por culpa.” El artículo 6.bis.a) del Código Penal, dispone en cuanto al «error»: “El error invencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso. Si el error a que se refiere el párrafo anterior fuere vencible, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, la infracción será castigada, en su caso, como culposa. La creencia errónea e invencible de estar obrando lícitamente excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuere vencible se observará lo dispuesto en el artículo 66.”

⁶⁵¹ “Artículo 79. Constituyen infracciones graves las siguientes conductas: a) Dejar de ingresar, dentro de los plazos reglamentariamente señalados, la totalidad o parte de la deuda tributaria, de los pagos a cuenta o fraccionados, así como de las cantidades, retenidas o que se hubieren debido retener. b) Disfrutar u obtener indebidamente beneficios fiscales, exenciones, desgravaciones o devoluciones. c) Determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos de impuesto, a deducir o compensar en la base o en la cuota, en declaraciones-liquidaciones propias o de terceros. d) Determinar bases imponibles o declarar cantidades a imputar a los socios, por las Entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, que no se correspondan con la realidad.”

⁶⁵² “Artículo 87. 1. Las infracciones tributarias graves serán sancionadas con multa pecuniaria proporcional del medio al triple de las cuantías a que se refiere el apartado 1 del artículo 80, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente. 2. Asimismo, serán exigibles intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se sancionen las infracciones.”

⁶⁵³ “Artículo 82. Las sanciones tributarias se graduarán atendiendo en cada caso concreto a: a) La buena o mala fe de los sujetos infractores. b) La capacidad económica del sujeto infractor. c) La comisión repetida de infracciones tributarias. d) La resistencia, negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración Tributaria. e) El cumplimiento espontáneo de las obligaciones o deberes formales y el retraso en el mismo. f) La trascendencia para la eficacia de la gestión tributaria de los datos, informes o antecedentes no facilitados y, en general, del incumplimiento de las obligaciones formales, de las de índole contable o registral y de colaboración o información a la Administración Tributaria. g) La cuantía del perjuicio económico ocasionado a la Hacienda Pública. h) La conformidad del sujeto pasivo, del retenedor o del responsable a la propuesta de liquidación que se formule.”

2º.- La defraudación, ha de ser por importe superior a cinco millones de pesetas, resultado que, como señala AYALA GOMEZ⁶⁵⁴ “*ha de ser abarcado y querido por el autor*”⁶⁵⁵, puesto que de otro lado “*parece desaconsejable, en congruencia con el respeto debido al principio de culpabilidad, que el autor fuese condenado con independencia de la dirección de su voluntad, de su dolo, haciéndole responsable a pesar de recaer sobre el mismo un error relevante sobre la cuantía defraudada que en ningún caso pensara que superaría la barrera de los cinco millones de pesetas.*”⁶⁵⁶ Por su parte, la norma tributaria, no consideraba el importe de la infracción tributaria como un elemento del tipo, sino como un requisito de punibilidad⁶⁵⁷, de acuerdo al principio de responsabilidad objetiva⁶⁵⁸

⁶⁵⁴ (1988) Op.Cit.Pág.109, añadiendo que “No parece que, efectivamente pueda desvincularse la dirección de la voluntad del sujeto de la causación del perjuicio superior a la cantidad de cinco millones de pesetas, dado que concebido como resultado, el dolo del autor debe abarcar y abrazar dicho elemento típico.” *Ibidem*, Pág.221. En contra de esta postura, con anterioridad a la reforma que comentamos, BACIGALUPO ZAPATER,E.(1979) “Por defraudar hay que interpretar la necesidad de la causación de un perjuicio patrimonial derivado de un comportamiento contrario a la rectitud sin que se precise la mise en scene” Op.Cit.Pág.92.

⁶⁵⁵ “...implica un límite a la intervención del ius puniendi, dado que no se quiere proteger con la norma penal cualquier ataque o lesión al bien tutelado, sino solo los más graves, que, a su vez, se identifican con el perjuicio causado como resultado de la lesión. Por esta consideración se entiende que el precepto penal esté cumpliendo con el principio de intervención mínima deseable y respetando su carácter y naturaleza de última ratio a él asignada. Y en este sentido, el legislador tampoco ha querido tipificar como conducta delictiva la mera falta de ingreso o pago de aquellas cantidades en el Erario, sino las que entrañen una mayor desvalor: las que se realicen fraudulentamente.” AYALA GÓMEZ,I. *Ibidem*.Pág.109.

La Exposición de Motivos de la L.O. 2/1985, de 29 de abril, señalaba en relación a la conducta típica del delito fiscal por antonomasia, que “Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y por tanto su pago.”

⁶⁵⁶*Ibidem*, Pág.224. En el mismo sentido *Vid.*, DE LA PEÑA VELASCO, G.(1985) *Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal*, Pág. 271, MORALES PRATS,F.(1985) *Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales*. MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ, J.M.(1985) *Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español*. Pág.161, POLAINO NAVARRETE,M.(1986) *El delito Fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal*, Pág179-180, BAJO FERNANDEZ, M.(1987) *Manual de Derecho Penal. Parte especial.*, Pág.433. En la Comisión del Proyecto de Ley del C.P. (1985) - DSCD N°254 1984- PEREZ ROYO,F. señalaba que “...la redacción del artículo 349 parece dejar claro que no se quiere este dolo específico o elemento subjetivo de lo injusto (...) aunque se continúa calificando el tipo principal del delito fiscal como un delito de resultado (...) el mantener el término defraudar... tal como ha sido interpretado por la doctrina y por la jurisprudencia, requiere estar «mise en escene», este artificio que va a seguir produciendo las causas de impunidad que actualmente se tienen. En consecuencia, yo pretendería que se eliminara la palabra «defraudación» y que se hiciera referencia únicamente a la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales.” El portavoz del Gobierno, LOPEZ RIAÑO, contestaba la anterior intervención, aclarando que el concepto «defraudación», “tiene un sentido estricto jurídico-penal...la expresión «defraudar» se relaciona...sustancialmente con el propio concepto que genera nuestro Código y la doctrina respecto al concepto de defraudación...es preciso causar un daño y además causarlo con engaño.”

⁶⁵⁷ Postura que comparte el T.S. en S.27-9-1990 (FD. Primero -5º), si bien el Voto Particular de la Sentencia (FD Primero -2º-) no comparte esta opinión señalando que “Es evidente que considerarlas características del resultado se conforma o ajusta mejor a un derecho penal basado en la culpabilidad y es la concepción doctrinal mayoritaria, aunque no sea la seguida por la sentencia de la que disiente el Magistrado que formula este voto particular.” Por su parte, FERRÉ OLIVÉ,J.C. y BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I.(1990) “Si como mayoritariamente suscribe la jurisprudencia y un importante sector doctrinal, se entiende que la cantidad es elemento del tipo, la consecuencia es que forma parte de la descripción concreta de aquello que quiere ser prohibido y por tanto debe ser captado por el dolo del sujeto. En caso (...) que se caracterizara como condición objetiva de punibilidad la realización del tipo subjetivo no estaría supeditada a que el sujeto conociera la cantidad concreta defraudada si no solamente a conocer y querer el hecho de la defraudación.” Op.Cit.Pág.796

presente en la norma tributaria, en la que el mero hecho del resultado conlleva la reacción sancionadora.

El cálculo del importe de la defraudación, al quedar derogado el antiguo requisito de procedibilidad administrativo⁶⁵⁹, parece quedar en suspenso, en tanto la autoridad judicial no dictara sentencia firme. A partir de aquí, existe cierta inercia a entender que la determinación del importe defraudado debía ser una actuación propia del proceso⁶⁶⁰,

⁶⁵⁸ No partimos de una interpretación nuestra, sino de la literalidad de los argumentos del pre-legislador -en las distintas Comisiones y debates parlamentarios- de regular las infracciones tributarias por el mero incumplimiento de la Ley, tratando de desvincularse de los criterios penales, que llevaron a la práctica inaplicabilidad de sanciones tributarias, si bien, como más adelante veremos, no es posible desvincular el dolo y la culpa del concepto de infracción tributaria. Por todas *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril: FD 3º.4.- “No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la Ley 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art.77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.”

⁶⁵⁹ Como nota de derecho transitorio, en relación a los delitos fiscales cometidos al amparo del artículo 319 del CP (1.973), pero enjuiciados tras la reforma de la Ley 2/1985, de 29 de abril, señala en Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de noviembre de 1.991: FD 4º “...lo dispuesto en el artículo 319 y en parte la modificación introducida en el artículo 349 del Código Penal,...se aplica, íntegramente, lo dispuesto en el primero de dichos preceptos si bien limpio de las adherencias periféricas de naturaleza procesal totalmente extrañas al tipo penal, normas procesales que por lo dicho ya han quedado derogadas, sin que el prescindir de lo dispuesto en ellas implique mutilar o alterar en absoluto el contenido del artículo 319...” Anteriormente la Audiencia Provincial de Madrid, en Auto de 28 de mayo de 1.988: “...es en el orden jurisdiccional penal donde se han de examinar todos y cada uno de los elementos constitutivos del delito imputado, entre ellos si hubo o no defraudación a la Hacienda estatal, sino la determinación exacta de la cuantía de ésta, sin sujeción alguna al acta que pudiera haber levantado la Administración, en virtud de la prueba practicada y por aplicación estricta de las normas tributarias, que no procedimentales, vigentes en el momento de producirse el hecho imponible...”

⁶⁶⁰ Como señalaba el portavoz del Gobierno, LOPEZ RIAÑO, en el debate de la Comisión del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal (1.985) “Lo cierto es que el legislador construye el tipo con esa claridad y abriendo de lleno todas las posibilidades estrictas que ofrece la criminalización de un proceso hasta ahora lícito, en virtud del cual los jueces penales tendrán que entrar en la cuestión.” A este respecto, el Portavoz del Grupo Popular, CALERO RODRIGUEZ, aludía a que, en la Ley de 1.977 no solamente había una determinación de la cuota tributaria por parte de los órganos administrativos, “sino un mecanismo de informes en Derecho y de carácter técnico que permitían al órgano judicial apreciar debidamente los elementos objetivo y subjetivos del tipo penal. La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1.989 vino a establecer que –FD 2º- “En cualquier caso es conveniente añadir a los argumentos ya utilizados, que conforme a la Ley Orgánica 2/1982 de 29 de abril, la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión de los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley. En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada. Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el ordenamiento jurídico.” No deja lugar a dudas que, el importe de la cuota defraudada es una cuestión de Orden penal, puesto que el concepto «defraudación» queda eliminado del ámbito tributario -en el que rigen otras expresiones para definir las infracciones tributarias como, dejar de ingresar o, la obtención indebida de beneficios fiscales-. A partir de la Ley 2/1985, de 29 de abril, y suprimido el requisito de la procedibilidad, la Jurisdicción penal no depende de una actuación previa de la Administración para proceder a la persecución y enjuiciamiento de los delitos de defraudación tributaria, ni condiciona su actuación, una liquidación que la Administración practique con carácter previo, puesto que hablamos de dos aspectos distintos. La liquidación que la Administración practica, dentro de sus funciones y competencias, puede o no coincidir, con la que

aunque de la literalidad del artículo 77.6 de la LGT⁶⁶¹ no se desprendía esta consecuencia⁶⁶², ni la norma penal preveía esta solución⁶⁶³.

El traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, paralizaba el procedimiento sancionador⁶⁶⁴, de modo que ante una eventual condena penal, se excluía la posibilidad de sanción administrativa y, en el caso de no estimarse existencia de delito «la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados»⁶⁶⁵.

La redacción del precepto no se orientó hacia una cuantificación de la deuda tributaria en sede penal; es más, se presumió que esta cuantificación ya se había realizado

posteriormente determine un Tribunal penal -que además estará en relación a otros elementos del tipo penal, cuales son el dolo o la culpa- puesto que ésta última debe tener efectos únicamente a efectos punitivos. Es posible que una parte de la cuota liquidada por la Administración sea considerada por el Tribunal penal, como cuota defraudada, y otra parte no merezca tal consideración, lo que no debería hacer perder la perspectiva de la naturaleza del crédito que en su conjunto, requiere la intervención de la Jurisdicción penal.

⁶⁶¹ Precepto en el que nos centramos de forma exclusiva, para el análisis que realizamos en el presente apartado.

⁶⁶² Lo que no ofrece duda alguna, es que la omisión del acto de liquidación -previo al proceso penal- impedía la posibilidad de acudir a la vía económico-administrativa, y contenciosa posterior, circunstancia ésta que de forma expresa el legislador ha pretendido con las reformas normativas que analizamos, que sin embargo, no queda recogido en la norma tributaria.

⁶⁶³ Si bien el artículo 3 de la LECrim prevé la competencia de los Tribunales penales en relación a cuestiones civiles y administrativas prejudiciales, a los solos efectos de represión, entendemos que la liquidación no es una cuestión «racionalmente» imposible de separar del hecho punible, debiendo ser aplicable lo dispuesto en el artículo 4 de la LECrim, para que sea un Tribunal Contencioso el que se pronuncie sobre el acto administrativo de liquidación. No consideramos igualmente aplicable, por lo explicado, lo dispuesto en el artículo 9 de la misma Ley “Los jueces y Tribunales que tengan competencia para conocer de una causa determinada, la tendrán también para todas sus incidencias, para llevar a efecto las providencias de tramitación y para la ejecución de las sentencias.”, como tampoco consideramos aplicable el artículo 114 “Promovido juicio criminal en averiguación de un delito o falta, no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndose si lo hubiese, en el estado en que se hallare, hasta que recaiga sentencia forme en la causa criminal. En primer lugar, la liquidación de la cuota defraudada no es una «incidencia», sino una actuación propia del sistema tributario, que posteriormente constituirá el núcleo sobre el que opera la reacción punitiva (*Vid.* en este sentido STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala 1ª); en segundo lugar, no será necesario para el ejercicio de la acción penal que haya precedido el de la civil originada del mismo delito o falta, entendiendo que queda referido el precepto a “pleitos civiles”, y además, porque lo que se sustancia en lo contencioso administrativo, no es una causa delictiva sino una liquidación tributaria (*Vid.* en este sentido STC 147/2002, de 15 de julio). Tal y como veremos más adelante, la interpretación que realizamos -art.4 LECrim- podrá ser aplicable en los casos en los que haya mediado una actuación previa de la Administración, siendo aplicable el artículo 3 –o el art.9- de la LECrim directamente, cuando sea el Juez penal quien tenga conocimiento de los hechos, sin haber conocido la causa por motivo del traslado del tanto de culpa. En último lugar, el artículo 7 de la LECrim –El Tribunal de lo criminal, se atemperará respectivamente a las reglas del Derecho civil o administrativo en la cuestiones prejudiciales que con arreglo a los artículos anteriores, deba resolver- lo entendemos aplicable, en el caso del Art.4 de la LECrim, cuando el Juez penal no haya entendido necesaria la observación de la prejudicialidad, y en el caso del Art.3 de la LECrim, cuando no haya mediado con anterioridad una actuación de la Administración.

⁶⁶⁴ Paralización que en principio parece responder a la vertiente material del principio non bis in ídem. *Vid.* Sentencia de Tribunal Constitucional de 30 de enero de 1.981 y 3 de octubre de 1983

⁶⁶⁵ En este sentido, tanto espera el Estado para ver cumplido la satisfacción de su crédito, en el caso de una sentencia condenatoria, como el contribuyente en obtener una regularización de su situación tributaria, en el caso de una sentencia absolutoria. Por tanto, los plazos que se pretender acortar, suprimiendo la prejudicialidad a través de la omisión de una liquidación tributaria, afectan por igual al Estado y al contribuyente.

en sede administrativa⁶⁶⁶, quedando únicamente por discernir, si la infracción tributaria era o no delictiva. El hecho de que el precepto entendiera únicamente suspendido el procedimiento sancionador⁶⁶⁷, y que se reanudara o no, en función de la decisión del Juez penal, nos lleva a situar el acto de regularización en un momento anterior al inicio y paralización de la reacción sancionadora⁶⁶⁸, sin que la Ley determine que el fallo judicial debiera incidir en el procedimiento de gestión tributaria dirigido a la liquidación⁶⁶⁹, sino únicamente en el procedimiento punitivo tributario, a la luz de unos hechos probados⁶⁷⁰. Entendemos por tanto que, desde la perspectiva tributaria, no existe motivo alguno para

⁶⁶⁶ Esta paralización se encuentra recogida en el art. 77.6, Capítulo VI, Título II de la LGT (1963), dedicado a las infracciones y sanciones, sin que en el Título III de la Ley, dedicado a la Gestión Tributaria, exista mención alguna a esta paralización. Como señalan los Inspectores de Finanzas del Estado, GARCIA ASENCIO,S., IBARRA IRAGÜEN,J, SERRANO GUTIERREZ,A. Y BERMEJO RAMOS,J.(1985) la paralización del procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, pone de manifiesto al incompatibilidad entre la sanción administrativa y la condena penal -en respuesta al ne bis in ídem-, lo que implica que “la Administración podrá exigir el pago de las correspondientes cuotas tributarias, así como los intereses de demora que procedan, con independencia y sin esperar al correspondiente fallo judicial.” La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública. Pág.85 y ss. Esta interpretación se realiza al amparo de la literalidad del artículo 77.6, y con carácter previo al posterior desarrollo reglamentario. Para QUEROL GARCIA,M.T.(1987) “se ha pasado de exigir, como requisito necesario la resolución administrativa firme como paso previo a la vía penal en la tramitación de estos delitos a que las cuestiones prejudiciales se tramiten y resuelvan en la vía contencioso administrativa aunque sea mediante una previa remisión judicial.”. *Vid. Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública*. En el mismo sentido, MARTINEZ IZQUIERDO,S.(1989) “De la redacción del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, según modificación de la Ley 10/1985 de 26 de abril, lo único que se deduce con nitidez es que la Administración tributaria se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador, y más bien parece que se opta por dictar el acto administrativo en cuanto a la cuota, recargo e intereses de demora.”. Op.Cit.Pág.80.

⁶⁶⁷ Procedimiento que por ahora, no existe como tal. Sea desde la propia Dependencia de Inspección, o desde la Oficina Gestora, el único procedimiento es el de regularización tributaria con imposición de sanción, ofreciendo un resultado único en forma de deuda tributaria.

⁶⁶⁸ Puesto que lo único que se suspendía era la exigencia de la sanción, y no la imposición de esta; al no existir una separación de procedimientos -regularización, sanción-, la liquidación conlleva a un resultado integrable en alguna de las infracciones señaladas por la LGT(1985), que de forma automática prevé la imposición de una sanción; por este motivo afirmamos que lo que realmente se pretendía suspender es la exigencia de la sanción en espera del resultado del proceso.

⁶⁶⁹ Circunstancia distinta, y como posteriormente veremos, es que en el proceso penal, no se distinguía entre procedimiento de liquidación y procedimiento sancionador, entendiéndose que el expediente administrativo era único, motivo entre otros, por el que la Jurisdicción penal entiende que puede y debe pronunciarse sobre la liquidación tributaria.

⁶⁷⁰ Tal y como señalaba la Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1983, FD 3º: “La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial, exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera. De esta premisa son necesarias consecuencias las siguientes: a) el necesario control "a posteriori" por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada. La cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.” El fallo del Tribunal, no se extendió más allá del ámbito punitivo que rodea el aspecto material y procedimental del ne bis in ídem, entendiéndose que una condena penal impide, un nuevo procedimiento sancionador o una sanción administrativa por los mismos hechos, como un fallo absolutorio permite la imposición de sanciones tributarias sobre los hechos que hayan sido probados en el proceso. Lo que no significa que, una sentencia absolutoria haga desaparecer el crédito tributario, que perdiendo la característica penal de defraudación, retome su inicial naturaleza tributaria.

que la liquidación no se produjera con carácter previo, simultáneo o posterior, al traslado del tanto de culpa, puesto que lo único que se esperaba de la actuación procesal era la calificación delictiva⁶⁷¹ -o no- de la infracción tributaria derivada de la regularización practicada⁶⁷². Circunstancia distinta sería, la situación procesal que pudiera resultar al acudir el contribuyente a la vía de la reclamación económica, o a la contenciosa posterior, sin que podamos entender como motivo para no dictar un acto administrativo de liquidación, la sustracción del conocimiento de los hechos al Juez Penal⁶⁷³, las cuestiones de índole temporal del proceso contencioso, o incluso al principio de seguridad jurídica, cuando además era esta una situación procesal expresamente regulada en la LECrim, la cual se vetaba al contribuyente, al no dictar la Administración el acto de liquidación propio del procedimiento de gestión.

3º.- Junto a lo anterior, las innovaciones introducidas en la LGT en relación a las funciones y competencias de la Inspección de los Tributos no pueden pasar desapercibidas.

⁶⁷¹ Como señala COLLADO YURRITA,P.(1996) “Pero en el caso de existir tal liquidación la dificultad proviene del valor que la misma pueda tener en el proceso penal”. *La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*. Pág.50.pp

⁶⁷² En contra de esta posición, el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de septiembre de 1991 establece que: FD Segundo -3º- “Ambos motivos olvidan que tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria por Ley de 26 de abril de 1985, y la derogación de forma expresa por Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, del anterior artículo 37 de la Ley, de 14 de noviembre, el vigente artículo 77.6 de la ley General Tributaria establece que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados por el Código Penal, la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el juicio oral y sin sujeción al acta que aquella pudiera haber levantado, de conformidad con lo establecido por el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal...”. Coincidimos con lo señalado por el Tribunal Supremo en cuanto a que la cuota deberá ser fijada por el Tribunal Juzgador, pero matizando que, en el caso de una actuación previa administrativa, la cuota calculada en el proceso servirá únicamente como fundamento de la condena, pero no como liquidación tributaria, puesto que esta prerrogativa corresponden únicamente a la Administración, al igual que ésta podrá sancionar, sobre aquellas infracciones no consideradas delictivas en el proceso. Únicamente en el caso de que la Administración no hubiera realizado una actuación previa de comprobación en investigación, el importe defraudado, además de servir como base de la condena, serviría igualmente como importe de la responsabilidad civil derivada del delito, circunstancia que además, impediría posteriormente una actuación de la Administración, sea de ámbito liquidador, sea de ámbito sancionador. Consideramos que la Sentencia quedó huérfana de motivación al citar únicamente el artículo 77.6 de la LGT, cuando debería haber hecho referencia al Reglamento Sancionador (1985) y al de Inspección (1986), a partir de los cuales como veremos, era posible establecer, con ciertos matices, esta solución. Por el momento, y ciñéndonos la dictado literal del artículo 77.6 de la Ley General Tributaria, consideramos que la Administración, de haber iniciado un procedimiento tributario de comprobación e investigación, hubiera debido concluir el mismo, con independencia del traslado del tanto de culpa que pueda producirse, en virtud del resultado.

⁶⁷³ Como señala DE LA OLIVA SANTOS,A.(2004) “...cabe entender que cuando sea intensa la cuestión prejudicial no penal con el hecho punible, se aplicará un sistema de prejudicialidad no devolutiva, en el que el tribunal penal resolverá la cuestión conforme a las reglas propias de su materia (art.7 LECrim) y a los solos efectos de la represión penal que proceda en el caso, esto es, sin que esa decisión posea ninguna otra eficacia, ni procesal ni extraprocesal...”, para afirmar sobre las cuestiones prejudiciales devolutivas y no devolutivas -en relación al artículo 10 de la LOPJ que, “...resulta absurdo que la ilicitud penal se determine sin tener en cuenta el enjuiciamiento del orden jurisdiccional correspondiente e incluso en contradicción con dicho enjuiciamiento...La situación resulta además muy paradójica cuando se insiste -incluso exageradamente- en la especialización judicial.” *Derecho Procesal Penal*. Pág.250-253.

El legislador, desde la norma tributaria, amplió las facultades y competencias de la Inspección Tributaria, de modo que, junto a las propias de comprobación e investigación⁶⁷⁴, sumaba las de liquidación e imposición de sanción, gozando de veracidad⁶⁷⁵ los hechos contenidos en las diligencias y actas de inspección extendidas por razón del procedimiento, a las que se confería categoría de documento público⁶⁷⁶. Por tanto, y siendo la paralización del procedimiento sancionador, la obligada consecuencia de la «presunción delictiva», el expediente administrativo que se traslada a la Jurisdicción Penal, junto a los documentos y pruebas practicadas -obtenidas en un procedimiento orientado a la posible regularización de la situación tributaria del contribuyente-, contendría el relato de unos hechos -ciertos para el ámbito tributario, y presuntos para el Orden Penal-, así como la cuantificación⁶⁷⁷ -en forma o no de liquidación- del importe que constituyera la infracción tributaria, que en su conjunto, justificaban la paralización del

⁶⁷⁴ “La comprobación supone, pues, siempre, la previa existencia de declaración, mientras que la investigación al consistir en la búsqueda y descubrimiento de un hecho imponible oculto se produce por la ausencia de declaración, si bien es incompatible con ésta cuando es incompleta. La investigación comienza, por tanto, donde termina la comprobación o donde ésta no puede operar. PONT MESTRES,M.(1991) *Comprobación e investigación*.

⁶⁷⁵ La veracidad de los hechos, a que hace mención el artículo 145.3 de la LGT, lo serían salvo prueba en contrario. Esta circunstancia operaría en el ámbito tributario, ante posibles alegaciones del contribuyente, posibilidad que desaparecía cuando se iniciara el proceso, donde la prueba en contrario se sustanciaría en el plenario. Por tanto, y pese a no vincular al Juez Penal los hechos que se consideraran probados en sede administrativa, la presunción de veracidad atribuida a los hechos contenidos en las diligencias extendidas por la Inspección, en los casos de delito fiscal, de alguna forma condicionaban la formación de una voluntad posterior, puesto que no se trataba de simples hechos, sino del enfoque que de éstos contemplara el juicio de valor emitido por una serie de órganos administrativos, técnicos y especializados, a los que se les presupone imparcialidad. Para COLLADO YURRITA,P.(1996) “la cuestión se constituye en extremadamente delicada pues con el apoyo que ofrece la regulación actualmente en vigor resulta suficiente con que se redacte un acta de inspección para que, a continuación, se practique la correspondiente liquidación tributaria y de resultar suficientemente significativo el importe de la misma, se abra un proceso penal sin necesidad del agotamiento de la vía administrativa previa y sin que el contribuyente haya podido realizar -en ésta- alegación y práctica de prueba alguna, concediéndose en el orden jurisdiccional penal transcendencia al documento emitido por la Inspección de los Tributos.”Op.Cit.Pág.153.

⁶⁷⁶ La naturaleza de documento público ya se reconocía en el artículo 1.216 del Código Civil en el que se definen como tales “los autorizados por un notario o empleado público competente, con las solemnidades requeridas por la Ley”; en la Ley de Enjuiciamiento Civil (art.569.3) “Bajo la denominación de documentos públicos y solemnes se comprenden: 3. Los documentos expedidos por los funcionarios públicos que estén autorizados para ello en lo que se refiere al ejercicio de sus funciones” Pero en este caso, entendemos que el legislador ha intentado enlazar el carácter de documento público en relación a la veracidad de los hechos que el documento contiene, circunstancia que no se asemeja a la naturaleza que pueden tener el resto de documentos públicos, los cuales (art.1.218 CC) “hacen prueba, aún contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste”. El acta de inspección, como documento público, podrá hacer prueba de ciertos extremos, y hasta cierto punto, pero en ningún caso de las valoraciones que sobre estos hechos contenga. Como señala POLO SORIANO,A.(1985), el acta formalmente se configura como un documento público pero sin gozar del mismo valor probatorio. *Vid, La presunción de veracidad de los documentos de la inspección*. Pág.53-54.

⁶⁷⁷ En relación a la posible presunción iuris tantum de veracidad que podía tener ante el Juez el cálculo de la cuota tributaria, contenida en la diligencia que ponía fin al procedimiento administrativo, COLLADO YURRITA,P.(1996) -citando a pp a CORDOBA RODA,J.(1985) El nuevo delito fiscal. Pág.919- “Esta posibilidad debe descartarse, entre otras razones, porque la noción de delito fiscal resulta cualitativamente distinta a la de infracción tributaria puesto que requiere de la presencia del dolo y porque las normas del Código Penal -tanto en su consideración material como procesal- gozan de autonomía respecto de las tributarias.”Op.Cit.Pág51.

procedimiento sancionador, y motivaban (obligan, desde la norma penal) su traslado a la Jurisdicción competente. En este punto se debe recordar que, permanecía en vigor el Reglamento de Inspección de 1.926⁶⁷⁸, en el que se regulaba la función investigadora de la Inspección de Tributos, y la remisión de las actuaciones a la Oficina Gestora para que practicara la liquidación. Por tanto, la concentración de funciones y competencias en la Inspección⁶⁷⁹, no tenía porque significar, que no existieran dos momentos tributarios distintos e independientes -pese a la simultaneidad y comunicación entre ambos-, cuando además, fue la propia LGT la que en su artículo 77.6, hacía referencia expresa a la paralización del «procedimiento sancionador». Por este motivo entendemos que, la unidad del procedimiento, en nada impedía la finalización de la regularización y la paralización de la sanción, en el caso del delito de defraudación tributaria⁶⁸⁰.

4º.- Cuando las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador⁶⁸¹.

Como decíamos, la paralización de las actuaciones tributarias se producía, una vez iniciado y desarrollado el procedimiento de comprobación e investigación, y antes de imponer la sanción correspondiente. Con esta regulación, la conexión entre el procedimiento y el proceso, permaneció -pese a la perseguibilidad pública del delito- arraigada en la Administración tributaria⁶⁸², que sería con carácter general⁶⁸³, la que diera

⁶⁷⁸ Vid. Primera Parte VII.II.-

⁶⁷⁹ Artículo 140.c LGT (10/1985): “Corresponde a la Inspección de los Tributos: c) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de las actuaciones de comprobación e investigación, en los términos que reglamentariamente se establezcan.” Entendemos que esta competencia, conlleva la obligación de cumplir con la finalidad que le otorga el ordenamiento jurídico.

⁶⁸⁰ Recordamos aquí las palabras del Sr. LOPEZ RIAÑO en el debate parlamentario de la Ley 2/1985 de Reforma del CP, “Aquí no se trata de llevar al Código Penal resultados de la Inspección de Hacienda solamente, sino incluso hechos que pueden ser denunciados públicamente (...) Los jueces penales españoles podrán entrar en estas cuestiones por varias vías. Una, por la denuncia de los órganos administrativos, acompañando los expedientes, cuotas liquidadas y sentido final del hecho que se denuncia o que se investiga criminalmente, pero también por la denuncia de cualquier ciudadano ante hechos que probablemente pueden no ser conocidos de la propia Administración.” Nótese que, la intención no es que la perseguibilidad pública del delito se extienda hasta el campo de la gestión tributaria del ilícito, sino en la posibilidad de la Jurisdicción penal de iniciar el proceso con independencia de una actuación previa de la Administración; es más, se reconoce expresamente que la denuncia irá acompañada de expedientes, «cuotas liquidadas y sentido final del hecho».

⁶⁸¹ Es de destacar, que la norma tributaria, no hacía referencia a hechos, o circunstancias, que pudieran reunir caracteres delictivos -expresión que cambia como veremos a partir del RD 2631/1985, de 18 de diciembre-, y por este motivo, la obligación de su traslado a la jurisdicción penal -donde se investigaría y concretaría el posible delito-, sino que el precepto, hizo exclusiva referencia a las «infracciones tributarias», de modo que, cualquier delito de defraudación tributaria, que hubiera de ser trasladado desde la Administración, con carácter previo debía de reunir -o se entiende que reunía- los elementos de una infracción tributaria, en la que además coincidía un elemento del tipo penal, como es la cuantía, lo que de forma imprescindible -por ahora- requería el inicio de un procedimiento tributario, sea de comprobación o investigación, que precediese al sancionador.

⁶⁸² Como señala BOIX REIG,J.(2001) “...si bien ha desaparecido el límite propio de la prejudicialidad subsiste el de la necesidad de la denuncia por parte de la Administración Tributaria, de modo que seguirá siendo

traslado del conocimiento de los hechos a la Jurisdicción Penal. Traslado que debía producirse, sin ningún otro tipo de condicionamiento⁶⁸⁴, cuando la infracción tributaria consistiera en haber dejado de ingresar o haber disfrutado de beneficios fiscales⁶⁸⁵, por importe superior al importe establecido en el precepto penal⁶⁸⁶. Como antes señalamos, la reacción punitiva tributaria, se paralizaba, para que la reacción punitiva penal se produjera; entendemos por tanto que, la responsabilidad objetiva del sistema tributario⁶⁸⁷ conduciría a considerar que, cuando una infracción tributaria superase el límite del precepto penal, no sería necesario un juicio de valor sobre los componentes subjetivos de la infracción tributaria, lo que de forma automática debía suponer el traslado de los hechos a la Jurisdicción Penal⁶⁸⁸.

preciso que sea ésta quien denuncie sin perjuicio del estado en que se encuentre la tramitación del expediente.” *Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal*. Pág.122.

⁶⁸³ Las otras vías por las que la Jurisdicción Penal podía tener conocimiento de hechos tributarios presuntamente delictivos, no gozarían de la inmediación y técnica con que cuentan los informes ad hoc elaborados por la Administración Tributaria. Como señalara GARCIA AÑO VEROS, J.(1992) “El delito fiscal es un delito que solo se puede perseguir judicialmente si la Administración financiera decide perseguirlo, y cuando y en los supuestos que ella lo decide.” *Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la administración Financiera*. Pág.613

⁶⁸⁴ Condiciones, que con respecto a la norma tributaria, se establecerán como posteriormente analizaremos, por el R.D 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las Infracciones Tributarias (BOE N°16, de 18 de enero de 1986), segundo por la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, y posteriormente por la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986.

⁶⁸⁵ Nos referimos exclusivamente a los supuestos previstos en el artículo 349 del Código Penal, y no a los delitos fiscales previstos en los artículos 350 y 350 bis.

⁶⁸⁶ Por tanto, desde la óptica del legislador continúa la tradición de considerar el delito fiscal de defraudación, como una infracción tributaria, la cual debe ser castigada por la Jurisdicción Penal, como extensión del sistema sancionador tributario, por motivo de la superación del límite económico establecido y, en sustitución de la sanción que le correspondiera.

⁶⁸⁷ Conforme a la voluntad que el Legislador justificó en la génesis de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de sancionar el resultado por el mero hecho del incumplimiento de la norma tributaria,

⁶⁸⁸ No decimos que esto así se produjera, pero si entendemos que de forma contraria, si el traslado requería de una valoración previa en esta sede, se establecería una excepción al sistema sancionador tributario, de modo que, las infracciones inferiores a cinco millones de pesetas no necesitarían de una reflexión en torno a componentes volitivos de la infracción, que sí se requeriría para infracciones superiores a este importe. Recordando los motivos del legislador en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT: “En las Actas y Diligencias constan, exclusivamente, de conformidad con los Reglamentos e Instrucciones de Inspección, datos, hechos y circunstancias obtenidos y observados en el curso de las inspecciones, sin valoraciones jurídico-tributarias de ningún tipo.”(DSCD. N°150, de 2 de octubre de 1984, Pág.6778). Bajo esta perspectiva, cualquier incumplimiento de una obligación tributaria que se tradujera en una elusión del pago de impuesto, o el disfrute indebido de un beneficio fiscal, por importe superior a cinco millones de pesetas, de forma automática habría de ser puesta en conocimiento de la Jurisdicción penal; uno de los problemas que generaba este automatismo, es que podían ser remitidos a la Jurisdicción penal expedientes en los que, pese a quedar constatada una infracción tributaria por importe superior a cinco millones de pesetas, ésta no reuniera el resto de elementos que requiere el tipo penal, para que fuese considerada delito de defraudación; lo que situaba al contribuyente “en un proceso penal con todas las molestias que de éste se derivan y que una vez practicada la liquidación por el juez, se llegue a la conclusión de que no existía motivo para su apertura.” *Vid.* COLLADO YURRITA, P.(1.996) Op.Cit.Pág.54. La solución, que posteriormente analizaremos, parece dirigirse a una valoración en sede tributaria de los elementos del tipo penal -principalmente dolo o culpa- de forma conjunta al importe de la infracción, si bien esta actuación, aparte de no responder al dictado de la norma, será el origen de los problemas que rodearon la conexión entre el procedimiento y el proceso, que más adelante estableceremos.

En este punto, debemos concretar dos cuestiones distintas, que por el calado de sus efectos en el proceso penal, deben ser observadas. El traslado del tanto de culpa, primera cuestión, se producía debido a que la infracción tributaria, reunía el principal elemento del tipo -como era la cuantía- que obligaba a la Administración a dar conocimiento de los hechos a la Jurisdicción penal. Esta primera cuestión, de ser entendida con la literalidad de su planteamiento, no debía significar ningún tipo de problema, puesto que la única actuación de la Administración, consistía en dar cumplimiento a un mandato legal, y trasladar unos hechos, sobre los que no podía ultimar su potestad sancionadora. En este aspecto, la única diferencia existente respecto al sistema de conexión de la LMURF, radicaba en que no se exigía la firmeza del acto de liquidación con carácter previo a realizar el traslado, lo que no significaba que no pudiera -o debiera- existir una liquidación, que hubiera o no adquirido firmeza, con carácter previo al traslado⁶⁸⁹.

La segunda cuestión radicaba, en el tratamiento de las circunstancias que coincidían en la defraudación. Bajo la vigencia del artículo 319 de la LMURF, las falsedades o anomalías sustanciales de la contabilidad, y la negativa u obstrucción a la labor inspectora de la Administración, eran elementos o supuestos que, junto a un importe eludido superior a dos millones de pesetas podían conllevar a considerar que la infracción ofrecía carácter delictivo, lo que permitía una labor de valoración en sede tributaria que, a partir de la firmeza del acto de liquidación, otorgaba a la Administración la facultad de decidir si los hechos eran remitidos al Ministerio Fiscal, o no. Con la entrada en vigor del artículo 349 del CP, la defraudación no quedaba condicionada por elementos o supuestos distintos al dolo o la culpa, que como elementos del tipo, debieran ser concretados exclusivamente en sede penal, lo que conllevaba a que la Administración únicamente debía trasladar a la Jurisdicción competente, el resultado de un procedimiento de regularización -que es el que se paralizaba de acuerdo con el art.77.6 LGT (1.985)- al que resultaban aplicables alguno de los supuestos recogidos en el artículo 79 de la Ley tributaria; procedimiento en el que la Inspección no podía imponer una sanción, al superar la infracción el importe económico establecido por la norma penal. A partir de aquí, la presunción de que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, no debía extender su significado más allá de una sospecha, que debería ser sustanciada por el Tribunal competente. Por tanto, el

⁶⁸⁹ Recordando en este punto, lo dispuesto en Circular de la Subsecretaría de Hacienda sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de las denuncias por posibles delitos fiscales, de 15 de abril de 1982, que en su apartado VII.- señalaba “En ningún caso la formulación de denuncia por delito fiscal será óbice para la ejecución de los actos administrativos adoptados, incluidas las correspondientes sanciones tributarias.” Si bien esta Circular queda referida a la LMURF, no encontramos impedimento para su extensión a la nueva regulación establecida por la LGT(1985), en relación a la cuota liquidada.

traslado del tanto de culpa, debía pretender que fuera la Jurisdicción penal la que determinase el carácter delictivo de la defraudación, y no pretender que este traslado se produjera con la intención de que el contribuyente fuera condenado en virtud de unos hechos, tal y como hubiera sido sancionado en el ámbito tributario, de no haber superado la cuantía.

Entre una u otra postura, el panorama cambia radicalmente, puesto que la intención de condena suponía que el traslado del tanto de culpa no se estaba utilizando como mecanismo de conexión, sino como última fase de un procedimiento de instrucción -análogo al penal-, que lejos de contener la simple redacción de unos hechos que evidenciaban una infracción tributaria de posible carácter penal, recogía una valoración subjetiva de los mismos que trataba, no de orientar, sino de convencer al juzgador penal de su naturaleza penal⁶⁹⁰, siendo precisamente este tipo de actuaciones -aunque desde otra perspectiva- las que trató de evitar el Legislador⁶⁹¹.

Conforme a las anteriores particularidades, en el nuevo sistema de conexión entre el procedimiento y el proceso, encontramos dos situaciones antagónicas⁶⁹² en el tratamiento de una misma contravención normativa, que producía un doble enjuiciamiento con dos perspectivas claramente distintas del mismo *ius puniendi* Estatal⁶⁹³. La primera procedía de

⁶⁹⁰ Para HERNANDEZ MARTIN,V.(1989), los expedientes remitidos a la Jurisdicción penal incorporaban manifestaciones del actuante, documentos y manifestaciones del contribuyente o de su representante, información de terceras personas, y otros elementos materiales por medio de los cuales se trataba de provocar la convicción al Juez en relación al presunto delito fiscal. *Vid. Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública*. Pág.101

⁶⁹¹ Nos referimos a la facultad de decisión, que bajo la LMURF, mantuvo la Administración en relación a que expedientes debían ser remitidos y cuales no, a la Jurisdicción penal.

⁶⁹² El motivo que generó este antagonismo, tiene su origen en una construcción de la infracción tributaria, alejada de los principios que inspiran el Ordenamiento Penal, que conllevaba a una concepción divergente de los elementos que debía integrar la defraudación tributaria. Para el Orden tributario, tal y como situó el legislador en el debate parlamentario, la cuantía de la defraudación era una condición objetiva de punibilidad, conectada al concepto de responsabilidad objetiva implantado en el sistema tributario. De esta forma y, según lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT- la Administración no tenía por qué discernir, si en la defraudación coincidían elementos volitivos o intencionales, distintos al resultado directo que representaba la ausencia de pago de la deuda tributaria; producida la infracción por importe superior a cinco millones de pesetas, los hechos debían ser puestos en conocimiento de la Jurisdicción Penal. En esta posición, el Juez Penal tendría acceso a unos hechos de los que inicialmente se desprendería una presunta defraudación tributaria, sobre los que valoraría, a partir de la posible vulneración de la norma tributaria que conduce a la defraudación económica, las circunstancias subjetivas -incluido el error- que coincidieran en el presunto delito.

⁶⁹³ Existen diversas posiciones doctrinales en torno al concepto del *ius puniendi* estatal. Para NIETO GARCIA,A.(1994) -*Vid. Derecho Administrativo Sancionador*- el procedimiento sancionador es un anexo del procedimiento de gestión, y no una expresión represiva del Estado; para este Autor, si el punto de partida es la potestad sancionadora de la Administración, el bloque central del Derecho Administrativo sancionador es el principio de legalidad, que es un elemento constitucional y no algo propio del Derecho Penal, que se extiende directamente a las infracciones y sanciones, explicándose así las características propias que sus elementos presentan en este ámbito -tipicidad, reserva legal, irretroactividad, etc.-, que se apartan notablemente del Derecho Penal. Con diez años de diferencia, mantendría NIETO GARCIA,A.(2004) que: "...el Derecho público estatal, sin menosprecio de las garantías individuales, pasa a primer plano la protección y fomento de los intereses generales y colectivos. (...) el Derecho sancionador es, como su mismo nombre indica, Derecho Administrativo engarzado directamente en el Derecho público estatal y no un Derecho penal vergonzante; de la misma manera que la potestad sancionadora es una potestad aneja a toda

la actividad administrativa previa al traslado del tanto de culpa. Es decir, el expediente que se trasladaba, con carácter general estaría formado por una serie de hechos⁶⁹⁴ y pruebas, obtenidas en un procedimiento previo de regularización tributaria⁶⁹⁵, donde automáticamente se calificaba la infracción y se concretaba la sanción, ofreciendo un único resultado que englobaba la cuota defraudada, intereses, recargos y sanciones, siendo en referencia a éste último componente de la deuda tributaria, donde señalaba el artículo 77.6 LGT(1985) que se paralizaría el procedimiento tributario al considerar que, la infracción tributaria pudiera constituir una defraudación delictiva⁶⁹⁶. La segunda, se encontraba en el enjuiciamiento penal de la presunta defraudación que, conforme a los principios de este Orden, requería de un análisis de todos los elementos del tipo, que permitiera conocer entre otros, la concurrencia de dolo o culpa en la defraudación. Por tanto, sobre la misma contravención, existía un segundo enjuiciamiento, que sin duda atendía tanto al precepto tributario presuntamente infringido -lo que llevaba a una interpretación de la norma tributaria al objeto de calcular la defraudación- como a la reacción punitiva penal, que sustituía a la sanción tributaria que le hubiera correspondido, de haber sido el importe defraudado inferior a cinco millones de pesetas.

potestad atribuida a la Administración para la gestión de los intereses públicos.” *Derecho Administrativo Sancionador*, Pág.26-27. Por su parte, GARCIA GOMEZ,A.(2002) -*Vid. Procedimientos Tributarios y Derechos del Contribuyente en la nueva Ley General Tributaria*- sin considerar el ius puniendi como un concepto único, si estima que los principios que inspiran el Orden Penal son de aplicación en el Derecho sancionador tributario, puesto que antes que nada es un Derecho sancionador, que debe atender a los principios constitucionales de los artículos 9.3, 24 y 25 de la CE. La posición mayoritaria de la doctrina -con la que coincidimos- considera que la potestad sancionadora es única, sea administrativa o penal, lo que significa que deben existir unos principios comunes a todo el ordenamiento sancionador. Este «supraconcepto» -T.S. Sentencia de 9 de febrero de 1.972- conlleva a la identidad sustancial de ilícito administrativo e ilícito penal, así como a la identidad entre la norma penal y el Derecho administrativo sancionador.; doctrina reiterada por el TS en S.27-12-1990 (FD Primero -2º-) “En este sentido no parece impropio recordar la equiparación existente entre la potestad sancionadora de la Administración y el ius puniendi del Estado que tiene su antecedente inmediato, su origen y su partida de nacimiento, como ha dicho la doctrina científica, precisamente en la "doctrina legal" es decir, en la jurisprudencia de la vieja Sala Tercera de este Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de febrero de 1972 proclamó una línea de absoluto progreso en este orden de cosas, ajustada hoy de manera total a los principios de nuestra Constitución...” De forma detallada sobre el asunto, *Vid. FUSTER ASENSIO,C.(2001) El procedimiento sancionador tributario*, Pág.26 y ss, y GARCIA BERRO,F.(2004) *Procedimientos Tributarios y Derechos del Contribuyente en la nueva Ley General Tributaria*, Pág.165. Para un estudio en profundidad del asunto, por todos, *Vid. LOPEZ MARTINEZ,J.(2003) Op.Cit.*

⁶⁹⁴ Que habrán sido conocidos con carácter previo al inicio del procedimiento de regularización, o bien durante el desarrollo de éste. Situaciones que deben tener respuesta de cara a una posible denuncia por delito fiscal, y que trataremos con mayor profundidad en apartados posteriores.

⁶⁹⁵ Nos referimos exclusivamente cuando es la Administración la que se encuentra obligada a realizar el traslado del tanto de culpa, y no en aquellos casos en que el proceso se inicia sin la previa actividad de la Administración tributaria.

⁶⁹⁶ DSCD N°150, de 2 de octubre de 1984 “...la tipificación de las infracciones de evasión (...) que emplea una técnica escrupulosamente penalista (...) y su interpretación sumamente restrictiva por la jurisprudencia (...) han determinado, en la práctica, la impunidad (...) de infracciones de normas tributarias”, Pág.6776. “El objetivo que se persigue es el efectivo pago de los tributos.”, Pág.6776. “Para la determinación de una infracción fiscal basta el hecho de la violación legal, sin necesidad de establecer la existencia de dolo no culpa (...) las dificultades inherentes a la determinación del elemento intencional (...) harían prácticamente ilusorias muchas normas tributarias de índole represivo.”, Pág.6777.

A diferencia del sistema de conexión implantado por la LMURF, en el que el Juez Penal debía pronunciarse únicamente⁶⁹⁷ sobre los aspectos punitivos de la defraudación, el sistema establecido en el artículo 77.6 de la LGT, abrió la posibilidad de orientar la actividad del Juez Penal hacia cuestiones propias de la regularización tributaria, de entender que no debía existir una liquidación administrativa previa, lo que significaba que la función gestora de la Administración tributaria pudiera ser asumida por el Orden Penal. En esta situación, la eventual condena por defraudación tributaria conllevaría que, la deuda tributaria -siempre y cuando la Administración no hubiera procedido a su liquidación y exacción previa-, se transformaba en responsabilidad civil derivada del delito⁶⁹⁸, lo que significaba un cambio en la naturaleza de algunos componentes de la deuda tributaria

⁶⁹⁷ Como ya señalamos en el apartado II.- en relación a la situación bajo la LMURF, las resoluciones administrativas, no vinculaban al Juez Penal -Vid. en este sentido GÓMEZ DE GANAN Y CEBALLOS-ZUÑIGA, J.L. (1977) Op.Cit. Pág. 288-, si bien entendemos que hubiera sido un tanto atípico que en sede penal, se entrara a discutir el resultado liquidatorio de un acto firme, bien por conformidad del contribuyente, bien por resolución de un Tribunal económico, aunque debemos diferenciar una y otra solución, a la luz de lo señalado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de noviembre de 1991 (FD 5º). En el primer caso -liquidación administrativa que no es objeto de reclamación económica- "...el Tribunal de lo Penal ha de formar su propia convicción, a los efectos de formular la declaración de hechos probados, con base en lo que resulte de la actividad probatoria desarrollada en el propio proceso con absoluta independencia de lo resuelto en vía administrativa que nada le vincula...". En el segundo caso -liquidación administrativa sobre la que resulta una resolución contenciosa- "...las cuestiones prejudiciales jurisdiccionales constituyen un medio para la fijación de los hechos de la sentencia penal en cuanto que los Tribunales de lo penal no pueden "disentir" ni "prescindir" de lo resuelto por las jurisdicciones civil o contencioso-administrativa para formar las premisas lógico jurídicas de su propio fallo...". Ambas posturas, entendemos, no impiden como venimos comentando, que en el proceso pueda establecerse un importe distinto al liquidado por la Administración, o al establecido en resolución contenciosa, el cual tendrá efectos únicamente a efectos punitivos penales, en su caso, tal y como entendemos que establece -a los solos efectos de represión- el artículo 3 de la LECrim. Como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de marzo de 1993, FD 2º, "...su determinación compete a los Tribunales, quienes han de proceder a fijar su importe -dicen las Sentencias de 26 de noviembre de 1990, la ya citada de 27 de diciembre, y las de 9 de febrero y 3 de diciembre de 1991- con sujeción a la legislación fiscal vigente."

⁶⁹⁸ Conforme al Código Penal de 1973, "Artículo 19. Toda persona responsable penalmente de un delito o falta lo es también civilmente". "Artículo 101. La responsabilidad establecida en el capítulo II, título II de este libro, comprende: 1.º La restitución. 2.º La reparación del daño causado. 3.º La indemnización de perjuicios." La responsabilidad civil derivada de la defraudación tributaria, era igualmente aplicable durante la vigencia de la LMURF, si bien, al existir una liquidación administrativa previa, la ejecución de la deuda tributaria permanecía en la esfera administrativa, operando el Orden Penal únicamente en el ámbito punitivo. A partir de la nueva conexión que, entre procedimiento y proceso se produce -en el momento que analizamos, 26 abril de 1985 hasta 1 de enero de 1986- la concreción del importe de la cuantía defraudada, en sede tributaria o en sede penal, nos conduce a dos situaciones distintas, dependiendo de la postura que se adopte. En el caso de considerar que la determinación de la cuantía defraudada corresponde a la Jurisdicción penal -considerando la cuota defraudada como responsabilidad civil derivada del delito-, la paralización de las actuaciones tributarias será obligada por el mero hecho de la sospecha en la medida en que la cuota defraudada deja de tener naturaleza tributaria, para tener naturaleza penal. Esto último, se conecta con la tesis que mantenemos en atención a que el delito de defraudación tributaria no responde a una infracción que muta a delito por motivo de la cuantía, sino que es un delito desde el mismo momento en que se produce. De este modo, cualquier actividad de la Administración, ante la sospecha de una acción u omisión delictiva, deviene innecesaria -más allá de proceder al traslado del tanto de culpa- puesto que su tratamiento e investigación corresponde a la Jurisdicción penal. En la postura contraria, si consideramos que la cuantía defraudada debe ser concretada en sede tributaria, no existirá mutación de la naturaleza del crédito tributario en responsabilidad civil derivada del delito, entendiéndose que la Administración debe concluir el procedimiento de regularización con un acto administrativo -paralizando únicamente el sancionador-, procediendo al cobro o aseguramiento de su crédito.

presuntamente defraudada, al igual que un cambio en la Administración -en este caso la de Justicia- competente para realizar la ejecución de su cobro⁶⁹⁹. Como venimos señalando, la ausencia de practica de liquidación, trasladando al proceso la cuantificación de la defraudación, tenía dos lecturas distintas. La primera la identificamos con una posible⁷⁰⁰ transformación de la naturaleza de la cuota tributaria defraudada en responsabilidad civil derivada del delito, que se produciría cuando la Administración no hubiera practicado una liquidación, es decir, en aquellas situaciones en que fuera el Tribunal penal quien conociera de la causa, sin que hubiera mediado una actuación previa de la Administración; por lo que sería en el proceso donde se concretaría la cuantía defraudada y en su caso la condena aplicable. De este modo, tenía plena virtualidad práctica la configuración del delito de defraudación tributaria, como delito público perseguible de oficio sin necesidad de una actuación previa de la Administración⁷⁰¹. La segunda lectura, atiende a un proceso penal a partir del traslado del tanto de culpa realizado por la Administración. La disyuntiva aquí se planteaba en si la Administración, con carácter previo al traslado debía o no realizar una liquidación⁷⁰². Entendemos que, ésta debía practicarse una vez iniciado un procedimiento tributario, puesto que esa era -y es- la función y finalidad de las competencias atribuida a la Administración tributaria⁷⁰³, siendo una circunstancia distinta

⁶⁹⁹ Artículo 9 LECrim “Los Jueces y Tribunales que tengan competencia para conocer de una causa determinada, la tendrán también para todas sus incidencias, para llevar a cabo las diligencias de tramitación y para la ejecución de las sentencias.” Artículo 985 LECrim “La ejecución de las sentencias en causas por delito corresponden al Tribunal que haya dictado la que sea firme.”

⁷⁰⁰ Decimos «posible» puesto que el importe de la cuantía defraudada no tiene porqué mutar al concepto de responsabilidad civil derivada del delito; es perfectamente posible que, los hechos considerados como probados en el proceso sirvan a la Administración -si no ha mediado la prescripción- para iniciar un procedimiento tributario y practicar una liquidación. Otras cuestiones, a la que más adelante nos referiremos serán, la consideración de los interés moratorios procesales, exclusivamente, como responsabilidad civil derivada del delito, y la consideración de la cuota defraudada, también de esta naturaleza, en respuesta al distinto plazo de prescripción penal y tributaria (a partir de la Ley 1/1998, de 1 de febrero).

⁷⁰¹ En este sentido tanto el principio de seguridad jurídica como, el efecto de cosa juzgada, tenían plena operatividad, de modo que no era necesaria una actuación posterior de la Administración tributaria, en la medida en que el Estado se había visto satisfecho tanto, en el importe tributario defraudado como, en la reacción sancionadora correspondiente.

⁷⁰² No entramos en este momento a valorar los efectos que esta liquidación pueden tener en relación a la posible conculcación de derechos del contribuyente, que analizaremos de forma detallada en otra parte de este trabajo.

⁷⁰³ Como señalaba MARTINEZ PEREZ,C.(1986) en relación al acto de liquidación previo al proceso penal “Sorprende, en consecuencia, que, al socaire de dotar a la norma penal de una pretendida eficacia, se preconice la ineludible constancia de una cuota defraudada concreta mediante acto de la Administración para que los órganos penales puedan abrir el procedimiento; obviamente ambas cuestiones no se interfieren...No se puede preterir la importancia que los órganos de la administración tendrán en el transcurso del proceso penal, ni tampoco se debe olvidar que existirá siempre un acto administrativo antes de que el juez dicte sentencia e incluso posiblemente antes de dictar en su caso, auto de procesamiento. Es más, conviene no olvidar que en la mayoría de las ocasiones será la Inspección de los tributos la que ponga en conocimiento de los Jueces penales aquellos hechos defraudatorios presuntamente constitutivos de delito y que, por otra parte, en cualquier caso podrá plantearse cuestión prejudicial con arreglo a las disposiciones de la LECrim. Ahora bien, tales circunstancias no coartan la iniciativa de la justicia penal en la persecución de esta clase de delitos.”. Op.Cit.Pág.385-386

que, el resultado de la liquidación vinculara o no al Tribunal penal⁷⁰⁴. En este sentido la finalidad del proceso, no era otra que la de determinar el carácter delictivo o no de la defraudación, donde no resultaba incompatible que el Tribunal penal pudiera establecer una defraudación de importe distinto al liquidado⁷⁰⁵ por la Administración y sobre éste, aplicara la condena pertinente. Con esta interpretación, la Administración ejercía las funciones y competencias propias sobre la liquidación y cobro de la cuota defraudada, el sujeto tributario mantenía su derecho de acudir a la los Tribunales económicos-administrativos y de lo Contencioso y, la Jurisdicción penal actuaba de acuerdo con las atribuciones que le eran -y son- típicas y privativas.

Los anteriores planteamientos revelan que, el sistema de conexión implantado por el artículo 77.6 de la LGT (1985) propició una serie de problemas -originados no tanto por su redacción⁷⁰⁶, como por la interpretación y aplicación de este precepto- que resultaban

⁷⁰⁴ Tribunal Constitucional, Sentencia 76/1990, de 26 de abril: (FD 8.B) “A la luz de esta doctrina constitucional no es admisible que el proceso penal pueda quedar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente, pues ello significaría que la documentación de la Inspección tendría a efectos penales un valor de certeza de los hechos que en la misma se hacen constar, viniendo obligado el pretendido infractor a destruir aquella certeza mediante la prueba en contrario de su inocencia.” Sin entrar ahora en otros aspectos, a los que posteriormente nos referiremos, la Administración practicaba una liquidación en base a unos hechos comprobados e investigados, los cuales, a través de diligencias e informes serían trasladados al proceso. Si bien la liquidación entendemos que no debía vincular al Tribunal, es evidente que el expediente administrativo ya ha recorrido parte del camino probatorio que pretendía la Administración tributaria, siendo en este caso la liquidación el resultado de integrar los hechos en la norma tributaria. El carácter defraudatorio, no lo constituía por tanto el resultado de la liquidación, sino el conjunto de hechos que conllevan a ésta, de lo que podemos afirmar que, no era tanto la emisión de la liquidación lo que debía plantear un problema, sino el conjunto de actuaciones tributarias que precedían al momento en que existieran argumentos suficientes como para cuantificar la deuda presuntamente defraudada. Por tanto, lo que no debía vincular al Juez Penal, no era tanto la liquidación practicada como, el contenido del expediente administrativo que se le trasladaba.

⁷⁰⁵ De cuyas consecuencias y posibles resultados daremos cuenta posteriormente, al tratar los Reglamentos de desarrollo de la LGT(1985)

⁷⁰⁶ El estudio de los dos proyectos de Ley (Penal y Tributario), así como la redacción de los nuevos preceptos normativos que regulaban las infracciones tributarias, la defraudación y, la conexión entre ambos Órdenes, permiten intuir que la intención del legislador, no era otra que la remisión a la Jurisdicción Penal, de aquellas infracciones tributarias superiores a cinco millones de pesetas, sin que en esta intención existiera cabida para un procedimiento tributario, distinto al de comprobación e investigación, en línea con la paulatina atribución de funciones y competencias a la Dependencia de Inspección, que hemos venido analizando. Así, para el legislador, el Ordenamiento Tributario no era más que un sistema destinado a la recaudación, sin que los posibles aspectos subjetivos de una infracción, o los derechos del contribuyente, puedan servir para desviar la pretensión recaudatoria. La Inspección de Tributos se había convertido en juez y parte, en el procedimiento tributario, y la valoración de los hechos que realizase para la integración del hecho imponible, tendrían presunción de veracidad, salvo prueba en contrario. Quiere decir esto, que la carga de la prueba, y de acuerdo a lo establecido en el artículo 114.uno de la LGT –“...quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”- obligaba al contribuyente a demostrar que el juicio de valor emitido por la Inspección -emitido generalmente en base a los documentos y manifestaciones aportados y realizadas por el contribuyente en el procedimiento- no correspondía a la realidad, debiendo desplegar esa actividad probatoria conforme a los mismos documentos y manifestaciones, sobre los que la Inspección ya se había pronunciado previamente. Lo anterior, en el ámbito tributario, no era más que un sistema que podrá tener mayor o menor relevancia o aceptación -que no analizamos por no ser motivo de nuestro trabajo-, pero lo que sin duda devino inaceptable, era que ese mismo sistema pretendiera mantener su aplicación, en aquellos supuestos en los que el resultado de la actuación de la Inspección conducía a un enjuiciamiento penal del contribuyente.

tanto, del momento en que debían paralizarse las actuaciones administrativas para dar paso a las actuaciones judiciales, como de los aspectos que rodeaban al traslado del tanto de culpa y, a las posteriores actuaciones tras la finalización del proceso penal.

Si la paralización, según la LGT(1985), operaba desde el momento en que la infracción tributaria pudiera considerarse delictiva, significaba que la actividad de comprobación e investigación propia del procedimiento de regularización se entendía finalizada, y arrojaba un resultado que permitía calificarlo como infracción tributaria, y por tanto merecedor de sanción. En esta situación, el procedimiento tributario sustanciado bajo la actuación de un único órgano tributario, como era la Inspección de los Tributos, y en un único expediente, de forma consecuente debería emitir el acto administrativo típico de la gestión tributaria⁷⁰⁷, como es la liquidación de la cuota (intereses, recargos y sanción, incluidos, en su caso), y simplemente abstenerse de exigir la sanción que resultase de la infracción calificada, puesto que esta competencia -al tener la infracción un posible carácter delictivo- ya era propia del Orden Penal.

La interpretación que establecemos, conlleva claramente a la posibilidad de acudir a la vía administrativa, y contenciosa posterior, que activaría los mecanismos de la prejudicialidad⁷⁰⁸ en el Orden Penal, con el consecuente retraso en el posible enjuiciamiento de la causa⁷⁰⁹.

Esta posición no es más que una interpretación de lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT, con la salvedad de que no existía ningún precepto en ésta que ordenase la paralización del procedimiento de liquidación tributaria⁷¹⁰, pese a la consideración

⁷⁰⁷ Como señala MANTERO SAENZ,A.(1981) "...el procedimiento tributario tiene por finalidad la de hacer desaparecer la incertidumbre que rodea el contenido de la prestación del sujeto pasivo, con la finalidad de hacerla líquida y así poderla recaudar." Op.Cit.Pág.349. Sobre el concepto de gestión tributaria y la extensión de su significado *Vid.* FERNÁNDEZ PAVÉS,M.J.(1991) *Administración y gestión tributaria*, PALAO TABOADA,C.(1992) *Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión...*, TEJERIZO LOPEZ,J.M.(1993) *La reforma de la gestión tributaria*, MAGRANER MORENO,F.J. (1995) Op.Cit., ESEVERRI MARTÍNEZ, E. y LOPEZ MARTINEZ,J (2000) *Temas prácticos de Derecho Financiero*.

⁷⁰⁸ Para FERNANDEZ CUEVAS,A.(1986) "...en la practica la situación es probable que no cambie mucho, puesto que forzosamente se plantearán muchas cuestiones de esta naturaleza (prejudiciales), además de la conexión que supone el hecho de contemplarse una pena de multa que se gradúa, tomando como referencia la cuota defraudada, o el beneficio obtenido." La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal. Pág.5

⁷⁰⁹ No se ha de olvidar que, la prejudicialidad es una actividad típica de la Jurisdicción penal una vez iniciado el proceso, y no una opción del procedimiento tributario. Por tanto, y en cuanto a los «tiempos» que parecían jugar en contra de este mecanismo, la suspensión del proceso en tanto un Tribunal Contencioso decidiera sobre la liquidación practicada, es comparable a los «tiempos» que en el proceso se dedicaban a la fase de instrucción. La única diferencia radicaba en que el aspecto fundamental del delito, como era el cálculo de la cuantía defraudada, que sería resuelto por un Tribunal contencioso, y a partir de su resolución, continuaría — o no- el proceso en relación a los elementos típicos del orden penal, cuales son los aspectos volitivos e intencionales de la presunta defraudación.

⁷¹⁰ La Dirección General de lo Contencioso del Estado, en dictamen de 13 de marzo de 1979, señalaba en su Consideración Jurídica Tercera, que: "Si de la conducta del contribuyente resultan evidentes y notorios «indicios racionales de criminalidad», por usar la terminología propia de la Ley de enjuiciamiento Criminal, es decir, aparece de forma palmaria que existe delito fiscal, parece aconsejable que el órgano actuante

delictiva de la infracción que se incluyese en la acto liquidatorio, por lo que entendemos que, la paralización del procedimiento sin la emisión de este acto, impedía al contribuyente acudir a la vía económico-administrativa y contenciosa posterior, sin respaldo normativo concreto, lo que generaba a todas luces una violación de sus derechos constitucionales⁷¹¹.

Por el contrario, se puede establecer que, la emisión de una liquidación en sede tributaria, sustraía al Juez Penal el conocimiento de los hechos que motivan el proceso, siendo éste quien, tras la supresión del requisito de procedibilidad de la LMURF, debía establecer la cuota defraudada⁷¹². No obstante pensamos, que ambas actuaciones no tenían porqué ser excluyentes⁷¹³, partiendo de la base que, la liquidación administrativa era la consecuencia de un procedimiento de gestión tributaria, que podía incidir o no en un procedimiento sancionador, pero que con carácter previo respondía a una finalidad distinta, en la que el contribuyente era acreedor de un acto administrativo que determinase la regularización -o no- de su situación tributaria. En su caso, el proceso penal por defraudación tributaria, sería una reacción punitiva, que sustituía a la sancionadora tributaria, y que se dirigía al enjuiciamiento de una conducta y de su resultado, del que podría derivar una condena con privación de libertad.

practique liquidación comprensiva tan sólo de la cuota tributaria y recargos legalmente exigibles, absteniéndose de imponer sanción administrativa, pero advirtiéndole expresamente al contribuyente que la administración tributaria se reserva el derecho de imponer las aludidas sanciones a la vista de lo que resulte de los pronunciamientos contenidos en la sentencia penal que en definitiva recaiga.” Según redacción de SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.(2004), *El Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.83

⁷¹¹ Art. 24. CE. “1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia.” Como señala ESPEJO POYATO,I.(2013) “La cuestión no es Administración versus jurisdicción, sino Jurisdicción Contencioso-Administrativa versus Jurisdicción penal, pues siempre, tras la actuación administrativa, es posible el recurso ante aquella Jurisdicción, en virtud del principio general de sumisión de la Administración al control jurisdiccional del art.106 CE.” *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*. Pág.244.

⁷¹² Señala el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de diciembre de 1991 que: FD 5º “...el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in ídem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la deuda tributaria.” Ante esta afirmación, consideramos tanto que, la cuantía defraudada se había transformado en responsabilidad civil derivada del delito, y que es el título judicial el que faculta a la Administración para su cobro -circunstancia no regulada por ahora en la LGT, puesto que son los Tribunales los encargados de hacer efectivo el cobro de la responsabilidad a través de la ejecución de la sentencia-, o bien que, no existe esta mutación, y el título judicial es el que debía de servir de base para la liquidación a la Administración, con la consecuente asunción de funciones gestoras por el Orden penal, y únicamente recaudadoras por la Administración.”

⁷¹³ Partimos de una postura favorable, con matices, a la prejudicialidad, puesto que una sustanciación conjunta en la que Tribunales de distinto ámbito, de forma simultánea, pretendan establecer el importe de la cuota defraudada, podría conculcar el principio de seguridad jurídica, sin que por esto renunciemos a otras posturas que más adelante, y por la evolución normativa, doctrinal y jurisprudencial, exponremos.

A partir de lo anterior, y existiendo dos actuaciones que podían ser diferenciadas -regularización y sanción- en relación al importe de la presunta defraudación, es posible concretar tres situaciones⁷¹⁴:

Primera.- Partimos de una liquidación practicada por la Administración, que regularizaba la situación tributaria del contribuyente, y suspendía únicamente la exigencia de la sanción. En este caso, la cuota defraudada mantenía su naturaleza tributaria, y sobre la misma seguirían las actuaciones propias de recaudación, o aseguramiento de su cobro⁷¹⁵. En este caso entendemos que, el procedimiento tributario de comprobación e investigación había concluido, con lo que la paralización -77.6 de la LGT- alcanzaba a la última fase del inexistente -por ahora- procedimiento sancionador, como era la exigencia de sanción, puesto que la situación regularizada arrojaba indicios de delito⁷¹⁶. Esta suspensión alcanzaba hasta el momento en que existía un pronunciamiento judicial sobre la causa, momento a partir del cual, o bien -y por aplicación del principio *ne bis in ídem*- la Administración no podría exigir la sanción, al existir un fallo condenatorio, o bien, procedería a exigirla -o no- si el fallo judicial determinaba la inexistencia de causa delictiva⁷¹⁷. En el transcurso de la sustanciación procesal, podía suceder que el contribuyente hubiera formulado reclamación económica, y también recurso contencioso, por lo cual podía activarse el mecanismo de la prejudicialidad⁷¹⁸, de modo que el Juez o Tribunal penal, aun no estando condicionado por las resoluciones administrativas, entendiera lógico -en función del principio de seguridad jurídica- suspender el proceso⁷¹⁹.

⁷¹⁴ El siguiente análisis lo realizamos según la dicción literal del artículo 77.6 de la LGT(1985), valorando los distintos escenarios que podrían producirse, sin entrar por ahora en los pronunciamientos jurisdiccionales que en años sucesivos se dictarían sobre estas cuestiones, y que analizaremos en un apartado posterior.

⁷¹⁵ Libro Primero, Capítulo IV, Garantías del pago, del RD 3154/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.

⁷¹⁶ Para MARTINEZ PEREZ,C.(1986) así es como cobra sentido el apartado 6 del artículo 77 de la LGT “Si...en la mayor parte de los casos la intervención de la justicia penal irá precedida de la actuación administrativa, esta norma resulta necesaria para acompañar las actividades de los órganos de la Administración a la de los Jueces penales en el sentido lógico y preferible, impuesto por el carácter inequívocamente público de estos delitos: otorgar primacía a la justicia criminal y supeditar a ella la actuación de los órganos administrativos (...) En suma el número 6º del artículo 77 de la LGT...ni mantiene la reserva del ejercicio de la acción penal a la Administración pública, ni por otra parte, elimina toda intervención de los órganos administrativos.”Op.Cit.Pág.387.

⁷¹⁷ La defraudación no reúne alguno de los elementos del tipo penal necesarios para ser merecedora de condena -dolo o culpa-, pero si reúne los elementos de la infracción administrativa que pueden motivar la aplicación de una sanción.

⁷¹⁸ Nos encontramos en este caso con una prejudicialidad devolutiva (Art.4 LECrim) que debe ser resuelta por la jurisdicción.

⁷¹⁹ Para GARCIA DELGADO,J.(1995) “la cuestión de si existe o no cuota defraudada...en principio es un problema a resolver por el orden jurisdiccional de lo contencioso-administrativo, y como tal cuestión depende el que haya o no responsabilidad de orden penal, el Juzgado correspondiente habría de seguir el procedimiento previsto en tal art.4 de la LECrim, suspendiendo el trámite penal...esta no es la practica en nuestros Juzgados...que resuelve la cuestión de la cuantía de lo defraudado...dentro del propio proceso. Yo entiendo que ésta es la solución correcta, pero el legislador debiera aclararlo estableciendo la no posibilidad de hacer uso del citado art.4 de la LECrim...” *El delito fiscal*. Pág. 50-51. En otra posición, MARTÍ DEL MORAL,A. (1998) “...los órganos de la jurisdicción penal no han utilizado la prejudicialidad devolutiva y se

A partir de aquí, eran posibles dos situaciones: la confirmación del Tribunal contencioso -de haber acudido a la vía jurisdiccional- de la liquidación practicada por la Administración, por lo que el proceso penal -condicionado, entendemos, por el efecto de cosa juzgada-, se dirigiría a concretar los restantes elementos del tipo, con la finalidad de establecer el carácter delictivo de la defraudación, sin tener que entrar en una integración normativa de los hechos -para el cálculo de la cuota defraudada- con carácter previo al enjuiciamiento de la conducta, evitando tener que recurrir en el proceso a informes, actuaciones periciales, y demás elementos de prueba vinculados al cálculo de la cuantía defraudada, puesto que un Tribunal predeterminado por Ley, ya se habría pronunciado sobre este extremo⁷²⁰. Unido a lo anterior, la Administración habría iniciado sus trámites para el cobro -o aseguramiento- de la deuda liquidada, sin necesidad de tener que esperar a la conclusión del proceso⁷²¹. En el caso de que la resolución administrativa o contenciosa, considerase que la liquidación practicada no se ajustaba a derecho, o bien que la cuota defraudada resultaba inferior al importe establecido en el precepto penal, consideramos que el proceso se vería privado de su objeto, lo que debía conllevar a un sobreseimiento de la causa.

Segunda.- Partiendo también de una previa liquidación tributaria de la cuota defraudada, no se producía la paralización del proceso penal. En este caso, eran posibles tres situaciones; la primera, que la defraudación concretada en el proceso, coincidiera con el importe de la cuota determinada por la Administración, con lo que en principio no debía existir mayor problema, puesto que la posible condena penal operaría sobre el importe que la Administración consideró defraudado. La segunda, se produciría cuando la defraudación concretada en el proceso, no abarcara el importe considerado defraudado por la Administración. En esta situación debemos considerar si la diferencia, sea mayor o menor, tenía efectos únicamente a efectos punitivos del proceso, o bien, también los tenía en el

han negado, sorprendentemente, a la aplicación del art.4 LECrim ofreciendo una resistencia injustificada al cumplimiento de la Ley". *De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala segunda)*.Pág.4. HERNANDEZ MARTIN,V. (1989) opinaba que si el juez penal no está suficientemente preparado para aplicar el derecho tributario el peligro de la cuestión prejudicial puede conducir a que el juez penal decida sin profundo conocimiento de la causa. *Vid, Op.Cit.*Pág.98-99.

⁷²⁰ Lo anterior no quiere decir que, pese a la resolución de un Tribunal contencioso, el Juez penal, no pudiera entrar en la cuantificación de la presunta defraudación, puesto que consideramos independiente el resultado de una liquidación respecto al efecto que ésta deba tener en cuanto a la determinación de la responsabilidad penal. Al igual que una sentencia absolutoria en sede penal, permitía a la Administración sancionar la infracción tributaria, a sensu contrario, la responsabilidad penal no tenía porqué ceñirse al dictado de la cuota liquidada, entendiéndose prudente afirmar que, una discrepancia entre la cuantía liquidada por la Administración -y en su caso confirmada por un Tribunal Contencioso-, y la determinada en el proceso, que consistiera en un menor o mayor importe de la cuantía presuntamente defraudada, afectaría únicamente al ámbito punitivo penal, pero no a la liquidación administrativa practicada.

⁷²¹ A partir de aquí, el problema que resta, son los «tiempos» en los que se habían de ventilarse las causas por este tipo de delitos, sin que los plazos que mediaran en la emisión de las resoluciones de los Tribunales administrativos y contenciosos, pudieran ser motivo de la suspensión de los derechos del contribuyente, cuando además los plazos del proceso penal, no distaban mucho de los anteriores.

procedimiento tributario de liquidación. Entendemos que, si se había producido un acto de liquidación, y el mismo había adquirido firmeza, participando o no una resolución de la jurisdicción contenciosa, la diferencia únicamente afectaría al proceso penal, en la vertiente punitiva. Circunstancia distinta sería el procedimiento administrativo que se debía iniciar, para regularizar la situación tributaria, en base a los hechos que hubieran resultado probados en el proceso, y que no hubieran sido tenidos en cuenta en el procedimiento de liquidación, o tenidos en cuenta, no debieran ahora servir como base de la liquidación⁷²². La tercera situación se produciría en el caso de una resolución contenciosa declarase no ajustada a derecho la liquidación practicada por la Administración, siendo esta resolución posterior a una sentencia condenatoria penal. En esta situación, de considerar -como en la anterior- que la situación era únicamente aplicable en el ámbito de la regularización, la eventual resolución contenciosa hubiera afectado exclusivamente a la liquidación, pero no a la consecuencia punitiva, lo que podría haber conllevado a una situación en la que, no existiendo delito, sobre el contribuyente hubiera recaído una condena de privación de libertad. En las situaciones planteadas, nos encontraríamos ante la prohibición establecida por la vertiente procedimental del principio *ne bis in ídem*, entendiéndose que sería improbable ante una posible actuación de los Tribunales administrativos, que el Orden penal no activara el mecanismo de la prejudicialidad, precisamente para que no concurrieran las situaciones de conflicto anteriormente señaladas.

Tercera.- En esta última situación, partimos de la inexistencia de una liquidación tributaria sobre la cuota presuntamente defraudada, bien por no haberse iniciado el proceso a partir de un traslado del tanto de culpa, bien por haberse iniciado por este traslado, pero sin la práctica de la liquidación. El proceso penal, al igual que en las dos situaciones anteriores, requeriría un importe para poder establecer la existencia o no del delito de defraudación. La cuestión en este caso, es establecer si, la cuota defraudada resultante del proceso⁷²³, tenía efectos exclusivamente en el ámbito punitivo, o también en la vertiente liquidatoria del procedimiento tributario. Al mismo tiempo, sería necesario establecer si, una vez dictada sentencia -condenatoria o absolutoria- podía existir un procedimiento de liquidación posterior. Una primera situación -caso de ser condenatoria- parece solucionarse

⁷²² Mantenemos una posición desde la que entendemos que la Inspección de los Tributos, una vez iniciado un procedimiento de comprobación e investigación, debe concluir la fase de gestión y liquidación, con independencia del posible resultado delictivo de los hechos. Una vez concluido el proceso penal, puede la Inspección rectificar el acto de liquidación, en función de los hechos declarados probados, siempre y cuando en su caso, no exista una resolución previa de un Tribunal contencioso, dictado al que entendemos queda sometida la Inspección en la vertiente liquidatoria. En este caso, como principal problema, nos encontraríamos con la prescripción. Es decir, la Administración podría ver prescrito su derecho a ingresar una cuota mayor, o, el contribuyente vería prescrito su derecho a reintegrar lo ingresado de más. No obstante, es un problema menor, que posteriormente (RD2631/1985) encuentra solución por parte del legislador.

⁷²³ Cuestión prejudicial no devolutiva (Art.3 LECrim).

transformando la cuota tributaria defraudada en responsabilidad civil derivada del delito, con lo cual, una vez dictada sentencia condenatoria, la Administración quedaba desvinculada del importe de la defraudación, el cual sería competencia de la Administración de Justicia; es decir, en este caso, la Jurisdicción penal, asumía tanto la función punitiva que le era propia, como la función regularizadora, liquidadora y, recaudadora, propia del sistema de gestión tributario⁷²⁴. Una segunda situación, nos conduce -caso de ser absolutoria- de nuevo al procedimiento tributario -si medió el traslado del tanto de culpa- en el que no existiendo una liquidación, únicamente se encontraba paralizado el procedimiento sancionador⁷²⁵. Entendiendo que no ha mediado prescripción, la Administración podría practicar una liquidación conforme a las circunstancias del procedimiento tributario, así como imponer la sanción que correspondiera, bien en base a los hechos probados en sede penal, bien en base a los hechos tributarios que concurrieran, en caso de no haber entrado el órgano penal en el fondo del asunto. La cuestión aquí, se complicaría igualmente en atención al alcance que podía tener la posible impugnación de la liquidación y de la sanción, dictadas tras el sobreseimiento o absolución en la causa penal, en una ulterior reclamación económica administrativa, o proceso contencioso posterior. En este caso la LGT nada prevé, puesto que la continuación de actuaciones se produce únicamente en relación al procedimiento sancionador. La tercera situación que nos encontramos, quedaba referida a aquellos casos, en que existiendo un fallo penal exculpatario, o bien un sobreseimiento de la causa, hubieran transcurrido mas de cinco años desde que se produjo el inicio del procedimiento tributario que motivó el traslado del tanto de culpa. En este caso entendemos que hubiera podido intervenir la prescripción impidiendo tanto, la practica de la liquidación como, la sanción de la posible infracción tributaria. Sin bien nada se dice en la LGT en relación al plazo de las actuaciones inspectoras, el artículo 64 de la LGT (1963) establecía la prescripción a los cinco años del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna

⁷²⁴ En este caso, cualquier cuestión incidental relacionada con la ejecución de la responsabilidad civil derivada del delito -antes deuda tributaria- quedaba bajo el amparo de la jurisdicción penal, dado que al no haber existido un acto de liquidación tributaria, es del todo imposible acudir a la jurisdicción típica administrativa, como es la contenciosa, para impugnar la liquidación practicada.

⁷²⁵ Volvemos a referirnos aquí al Reglamento de Inspección de 1926, y a la atribución de funciones liquidadoras a este órgano, así como a la ausencia de regulación sobre la paralización del ámbito de la regularización. Igualmente, el artículo 77.6 de la LGT (10/1985), únicamente establecía dos situaciones: o bien no sancionar puesto que ha existido una condena penal, o bien continuar el expediente sancionador en base a los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. Por otra parte, el artículo 77.6, no establecía literalmente la paralización del procedimiento sancionador-aunque recurramos generalmente a esta expresión- sino a que «la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador», sin que sobre esta «abstención» pueda aplicarse una analógica suspensión que afecte a la prescripción; en otro caso el legislador hubiera previsto esta consecuencia, estableciendo la «paralización» del procedimiento sancionador, y la interrupción de la prescripción para su posterior conclusión (como posteriormente veremos, regulará el RD 2631/1985, de 18 de diciembre).

liquidación, e imponer sanciones tributarias. Lo anterior, en relación al artículo 66 de la LGT (1963), que disponía la prescripción quedaba interrumpida por cualquier acto de la Administración, realizado con conocimiento formal del sujeto pasivo, conducente al reconocimiento, regularización, inspección, aseguramiento, comprobación, liquidación y recaudación, podía conllevar que, el inicio de las actuaciones de la Inspección interrumpieran la prescripción, pero entendemos que esta interrupción afectaba al periodo inicial de la obligación, y añadía otros cinco años al periodo establecido para la práctica de una liquidación, o para la sanción de la infracción. Circunstancias que consideramos sin duda aplicables, a aquellas situaciones en las que sin haber mediado una actuación previa de la Administración, el proceso sentencie, trascurrido el plazo de prescripción tributaria, la ausencia del carácter delictivo de los hechos, dado que la Administración no podría iniciar actuación alguna -que interrumpa la prescripción- al estar sustanciándose la causa, debiendo esperar a la conclusión de ésta, para poder actuar, en su caso⁷²⁶.

De las anteriores situaciones, entendemos que, la emisión de una liquidación -como finalización del procedimiento tributario- y la paralización únicamente de la exigencia de la sanción -por motivo de la presunta naturaleza penal de la defraudación- resultaba la posición más coherente⁷²⁷, por ser la que menos distorsionaba el sistema normativo en general, de modo que permitía a la Administración cumplir con el mandato que llevaba implícito en el desarrollo de sus competencias -siempre revisable por los Tribunales Económicos y Contenciosos-, al contribuyente ejercer los derechos que le correspondían, y a la Jurisdicción penal la intervención en el ámbito que le era y es exclusivo. De esta

⁷²⁶ Un análisis de estas situaciones, la encontramos en ENRIQUEZ SANCHO,R.(1985), quien a falta de desarrollo reglamentario de la LGT(1985), y en particular sobre el artículo 77.6, señalaba que, la no coincidencia de hechos probados en vía penal, con aquellos que motivaron la liquidación practicada, podría ser motivo de revisión, si hubiera sido confirmada por un Tribunal Económico, conforme al artículo 137.1.b del RD 1999/81, de 20 de agosto -Reglamento de las Reclamaciones económico-administrativas. BOE N°216, de 9 de septiembre-, al considerar la sentencia penal -a pesar de ser posterior en el tiempo- como un documento de valor especial, ignorado o de imposible aportación antes de la resolución; al igual que planteaba la posibilidad de acudir al artículo 154 de la LGT(1.985) -nuevas pruebas que acrediten elemento ignorados por la Administración al dictar la liquidación-, siempre y cuando -matiza el Autor- la discrepancia que afectara a la liquidación, no fuera por cuestiones de hecho, sino de Derecho, en cuyo caso el pronunciamiento judicial no afectaría a la liquidación. *Consideraciones sobre el Delito Fiscal*.Pág.252

⁷²⁷ Para MERINO SAENZ,L(2000), en relación al artículo 77.6 de la LGT(1985) “Podría, en efecto, concluirse razonablemente que la obligación de abstenerse de continuar el procedimiento, debe entenderse referida al procedimiento sancionador separado si es con ocasión del mismo cuando se aprecian los indicios de delito. Eso no quiere decir que si la existencia de los indicios se aprecia con la ocasión de otro procedimiento (ya sea de gestión, de comprobación o cualquier otro procedimiento administrativo) no haya que paralizar las actuaciones y remitir lo actuado al órgano jurisdiccional correspondiente; pero si puede ocurrir que concluya el procedimiento de comprobación o el de gestión y que el tanto de culpa se pase con posterioridad al órgano judicial o al Ministerio Fiscal. Es más, será normalmente en el procedimiento sancionador posterior, donde se aprecie la existencia del ánimo de defraudar que integra el elemento subjetivo del tipo. Las eventuales liquidaciones que pudieran practicarse como consecuencia de la interpretación dada, en el caso de que los indicios se apreciaran a lo largo de la instrucción del procedimiento sancionador, serán válidas si bien sujetas a revisión como consecuencia de la declaración de hechos probados que contenga, en su día, la sentencia penal.” *La Inspección de los Tributos ante el delito Fiscal*. Pág.22.

forma, la coordinación entre lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT(1985) con la prejudicialidad de la LECrim -sin que podamos definirlo como una opción definitiva, por otros problemas que conlleva- ofrecía quizás en el momento que analizamos, la solución menos conflictiva desde el punto de vista procedimental y procesal⁷²⁸.

Una vez establecidas las posibles situaciones a las que este sistema se enfrentó, procede ahora analizar la forma en que se produciría la conexión entre el ámbito tributario y el penal, una vez que del procedimiento tributario de comprobación e investigación resultara una infracción tributaria de posible carácter delictivo⁷²⁹. El mecanismo establecido en el artículo 77.6 de la LGT, no quedaba en un simple traslado del expediente administrativo a la Jurisdicción penal -sea por denuncia o por querrela- sino al contrario, atendía con carácter previo a una serie de traslados internos entre órganos de la Administración tributaria⁷³⁰, que a partir de la información remitida por el actuario, valoraba las posibles circunstancias delictivas que podía reunir el resultado de las actuaciones. En este sentido, el artículo 4 de la Orden Ministerial de 7 de enero de 1985⁷³¹ -referida al antiguo artículo 319 del CP- establecía el siguiente procedimiento:

Artículo 4º.3.4. “El área de servicios especiales y auditoria se estructurara en las siguientes unidades: B): Unidad Especial de Vigilancia y Represión del fraude fiscal, que tendrá a su cargo las siguientes funciones: a)centralizar cuantas actuaciones sean necesarias para la investigación y seguimiento de aquellos expedientes en los que a juicio de los servicios de inspección, puedan concurrir circunstancias que indiquen conductas de las que el artículo 319 del Código Penal considera como determinantes de animo de defraudar. A estos efectos los Inspectores Jefes, a través del Inspector Regional, o este, en su caso, remitirán a la unidad especial de vigilancia y represión del fraude fiscal los expedientes iniciados por la Inspección que por su particular trascendencia deban ser seguidos y, en su caso, ultimados por esta unidad especializada. c) La coordinación y el establecimiento de criterios en las actuaciones inspectoras que descubran infracciones que puedan ser constitutivas del delito fiscal.

Esta disposición, con un arraigo latente con el sistema establecido en la LMURF, evidencia que la conexión entre el procedimiento y el proceso, se encontraba precedida por unas actuaciones administrativas, que lejos de responder a la naturaleza y finalidad del

⁷²⁸ Como señala COLLADO YURRITA,P.(1996), “la situación actual no presenta muchas ventajas y parecería más deseable el panorama creado por la normativa anterior, ya que al ser la propia Administración tributaria la que debía practicar la liquidación, lógicamente se hallaba en condiciones de fijar «con mayor precisión» la cuota defraudada por su específica preparación en la materia, que el juez penal.” Op.Cit.Pág.54

⁷²⁹ Estamos situados, en un periodo que va desde el 26 de abril de 1.985 hasta el 18 de enero de 1986, que entra en vigor el Procedimiento para sancionar las infracciones tributarias (RD 2631/1985, de 18 de diciembre)

⁷³⁰ Recordando aquí que, a partir de la Circular de la Subsecretaría del Ministerio de Hacienda de 15 de abril de 1982, existía un procedimiento de la Inspección, paralelo al tributario, dirigido a establecer la concurrencia de los elementos del tipo penal con carácter previo a la remisión de las actuaciones a la Jurisdicción penal. *Vid.* Segunda Parte, Apartado II.IV.III.-

⁷³¹ BOE N°14, de 16 de enero, que desarrolla los RD 2335/1983, de 4 de agosto, y 221/1984, de 8 de febrero, de estructura orgánica de la Secretaría General de Hacienda y Centros directivos y Unidades administrativas de ellas dependientes. Cuyas antecesoras fueron Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S. de 20 de abril, y de la Instrucción 2/1980 de 15 de octubre de la Inspección Central, respecto al derogado artículo 37.2 de la LMURF en relación al artículo 319 del CP.

procedimiento tributario, se dirigían a formar el expediente que en su caso, sería trasladado a la Jurisdicción penal⁷³². Por tanto, vigente esta Orden y, la LGT(1985), es posible que lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 111.6⁷³³ no respondiera a una simple deducción del traslado del tanto de culpa por medio de una relación circunstanciada de los hechos, o a una simple paralización del procedimiento sancionador -art.77.6 LGT(1985)-, sino que asistiéramos a la consolidación del procedimiento paralelo que ya anunciábamos, en el que ahora, una Unidad especializada⁷³⁴ sería la competente -en el seno de la Administración- para dirigir o ultimar las actuaciones de comprobación e investigación, iniciadas anteriormente por una unidad de inspección distinta, como fase previa a la comunicación que de los hechos, realizaran los Delegados especiales o Directores generales, a la Jurisdicción competente.

De esta forma, el procedimiento paralelo al que nos referimos, previo al traslado del tanto de culpa, haría depender tanto la continuación y conclusión del procedimiento de comprobación e investigación tributario, como en su caso, el inicio del proceso penal. Estos trámites podían ser considerados desde perspectivas diferentes, en función de la finalidad que pretendiera con éstos la Administración. En el caso de responder a simples trámites organizativos, destinados a expedientar con carácter administrativo las actuaciones con la finalidad de facilitar el procedimiento de conexión, o a un sistema de coordinación que permitiera informar a las distintas instancias tributarias del resultado de unas actuaciones, no debía despertar mayor interés, puesto que de alguna forma debía producirse esta conexión, cuando además, la LGT(1985) nada establecía de forma clara y concisa, en relación a como debía de realizarse. Desde otra perspectiva -que entendemos es la que realmente pretendía la Orden- este procedimiento, además de la finalidad organizativa o de coordinación, se orientaba a una mayor concreción de la sospecha, a través de la «*investigación y seguimiento*», lo que conducía -como ya vimos desde la Circular de abril de 1.982- a una actuación distinta a las propias del procedimiento tributario de comprobación e investigación, la cual sería o no relevante, en la medida en

⁷³² Pese a la supresión del requisito de procedibilidad de la LMURF, el único aspecto que parece haber quedado verdaderamente excluido es el acto de liquidación en sí mismo, pero no el procedimiento previo anterior a la emisión de éste.

⁷³³ Artículo 111.6 de la LGT(1.985) “...se limitarán a deducir el tanto de culpa o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delitos...”

⁷³⁴ La Orden de 23 de mayo de 1980, por la que se desarrolla el RD 489/1979, de 20 de febrero, que reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública (BOE N°130 de 30 de mayo), establece las competencias de las Delegaciones de Hacienda Especiales -en las que se integran las Dependencias de Inspección Regional Financiera y Tributaria- y las de las Delegaciones de Hacienda. La Orden de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública (BOE N°207 de 29 de agosto), integra a las Dependencias de Regionales de Inspección, en las Delegaciones de Hacienda Especiales, y la Dependencia de Inspección de Hacienda, que se integra en las Delegaciones de Hacienda, que extiende su competencia al territorio de su provincia.

que vulnerase los derechos del contribuyente, o invadieran las competencias propias del Orden penal.

En esta situación el sistema de conexión establecido en el artículo 77.6 de la LGT(1985), se iría desarrollado como posteriormente estableceremos, por una serie de Ordenes, Circulares e Instrucciones, que facilitarían la permanencia de este procedimiento paralelo, cuya finalidad quedaba alejada de la función y competencia tributaria, convirtiéndose en un verdadero procedimiento administrativo de instrucción⁷³⁵, dirigido a la formación de un expediente del que no resultaría una liquidación, sino el cálculo de una cuantía que, junto a otras circunstancias investigadas, permitieran con carácter previo al proceso penal establecer el carácter delictivo de la defraudación⁷³⁶.

Nos encontramos por tanto, con dos situaciones enfrentadas, que además entendemos incompatibles. En el caso de pretender que, de las actuaciones de la Inspección no debía resultar un acto de liquidación, puesto que el cálculo de la cuota defraudada pasaba a ser competencia del Juez Penal, carecía de lógica permitir una instrucción de los hechos en sede distinta a aquella en la que debía sustanciarse la investigación de la causa en su conjunto, y no solo en la vertiente punitiva; situación esta que equivalía, a otorgar al Orden penal competencias de gestión tributaria, y a la transformación de la deuda tributaria, en responsabilidad civil derivada del delito. Si por el contrario, se adopta la postura de que el Orden penal debía actuar como *ultima ratio legis*, la finalidad del proceso sería únicamente la sustanciación del posible carácter delictivo de una defraudación, que en ningún caso alcanzará a la regularización de la situación

⁷³⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo -Sala 3ª-, de 24 de febrero de 1989, con motivo en una posible vulneración de derechos del artículo 14, 24 y 25 de la CE, al no haber practicado la Administración una liquidación con carácter previo a la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, establece en su quinto Antecedente de Hecho: “No puede, por tanto, pensarse que las actuaciones de comprobación administrativa queden al margen de su revisión jurisdiccional únicamente porque no terminen con un acto administrativo revisable en esta vía, antes de abrirse el cauce del proceso penal. Consideraciones que valen también para el hecho mismo de que, en un cierto punto, la investigación se encomiende a un órgano especial, como es la Unidad de Vigilancia y Reprensión del Fraude Fiscal, porque ello en sí mismo carece de alcance incriminatorio; la actuación sigue siendo la de unos actos de investigación ordenados de acuerdo con la Ley y sometidos, en todo caso, a la apreciación final de un Tribunal.” Como se observa, parece no haber problema en admitir que en sede tributaria, se produzca una «investigación», esta vez de una Unidad especializada, que interviene a partir de que haya nacido la sospecha del delito, y precisamente para instruir y constatar los hechos con carácter previo a su remisión a la Jurisdicción penal. Esta Sentencia será objeto de un comentario más extenso posteriormente.

⁷³⁶ Para BERMEJO RAMOS,J.(1989) atisbados los indicios de delito fiscal, la Administración tributaria daría otro carácter al expediente, sobre el que no trataba de practicar una liquidación sino de recopilar una documentación que en su momento trasladaría al Ministerio Fiscal o al Órgano judicial correspondiente, junto a los hechos que representaban los indicios, las diligencias practicadas y el informe técnico correspondiente, lo que suponía el desarrollo de unas actuaciones distintas a las comprobación e inspección. *La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública*. Pág112-113. En este sentido *Vid.* ARIAS VELASCO,J.(1990) Op.Cit.Pág.112 y ss.

tributaria practicada por la Administración⁷³⁷, lo que significaba que la Administración mantenía las competencias que le eran propias, y el contribuyente podía ejercer el derecho que le correspondiese tanto, ante la Jurisdicción contenciosa por motivo de la liquidación, como ante la Jurisdicción penal, por motivo de la acusación.

IV.- La conexión entre procedimiento y proceso: RST(1985) y RGIT(1986).

La respuesta del legislador a las posibles lagunas⁷³⁸ que ofrecía la conexión entre el procedimiento y el proceso, a partir de la entrada en vigor del artículo 77.6 de la LGT, la encontramos en primer lugar en el RD 2631/1985⁷³⁹, de 18 de diciembre, sobre procedimientos para sancionar las infracciones tributarias, en el que disponía su artículo 10:

"Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública.

1. En los supuestos en que las acciones u omisiones realizadas, pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme.

2. A tal efecto, los Jefes de las unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de Hacienda o a los Directores generales correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos, de los elementos constitutivos del delito contra la Hacienda Pública.

Los Delegados especiales de Hacienda, y los Directores generales pasarán las actuaciones a la jurisdicción competente, o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

3. La remisión del expediente a la jurisdicción competente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

4. Si la autoridad judicial no estimara la existencia del delito, la Administración continuará el expediente, practicando las liquidaciones e imponiendo las sanciones que procedan, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.

5. Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.

⁷³⁷ ROMERO MATA,P. y MARÍN VACAS,V.(1985), realizaban tres interpretaciones sobre la paralización dispuesta en el artículo 77.6 de la LGT: los indicios de delito obligaba a detener inmediatamente las actuaciones y formular denuncia; la Inspección debía determinar exactamente la cuantía defraudada y documentarla en un acta sin sanción, con carácter previo a su traslado a la jurisdicción penal; la Inspección debía realizar las actuaciones necesarias para determinar la existencia de los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal, entre los que se encontraba la cuantía de la cuota defraudada, momento en que se trasladaría el tanto de culpa para que el juez en el proceso impusiera las sanciones a que hubiera lugar, y se fijara en sentencia la cuota, recargos e intereses de demora. Los autores consideraban que es esta la interpretación correcta. *Vid. La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.* Pág.31 y ss.

⁷³⁸ Como en adelante estableceremos, estas respuestas sirvieron más que para una mejor práctica del sistema de conexión, para incrementar los problemas en su aplicación, siendo el principal perjudicado el contribuyente.

⁷³⁹ En adelante RST(1985).

En su caso, se liquidarán intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.”

Entendemos, con una apreciación general, que este Reglamento es la respuesta del legislador a la Sentencia del Tribunal Constitucional⁷⁴⁰ de 8 de junio de 1981, en la que su Fundamento de Derecho tercero, establecía que:

“Siguiendo en la misma línea de razonamiento, y ya con relación al caso planteado, debemos afirmar ahora que tales valores no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración, por razones de orden público, puede incidir en la esfera jurídica de los ciudadanos imponiéndoles una sanción sin observar procedimiento alguno, y, por tanto, sin posibilidad de defensa previa a la toma de la decisión, con la consiguiente carga de recurrir para evitar que tal acto se consolide y haga firme. Por el contrario, la garantía del orden constitucional exige que el acuerdo se adopte a través de un procedimiento en el que el presunto inculpado tenga oportunidad de aportar y proponer las pruebas que estime pertinentes y alegar lo que a su derecho convenga.”

De este precepto destacamos en primer lugar⁷⁴¹ que, desapareció la referencia al carácter delictivo de la infracción tributaria como mecanismo que accionaba la paralización del procedimiento sancionador (art.77.6 LGT-1985), estableciendo que la paralización tendría lugar ante «acciones u omisiones» que pudieran ser constitutivas de delito⁷⁴². Aunque la diferencia parezca responder a un simple cambio de redacción, entre la expresión utilizada por la LGT(1985) y el RST(1985), la disposición reglamentaria parece adelantar el momento en que debían ser paralizadas las actuaciones, para proceder al traslado del tanto de culpa, de modo que el resultado de las actuaciones de comprobación e investigación -con carácter previo a la conexión- no requeriría la previa calificación de infracción tributaria, sino de la calificación de la acción u omisión como presunto delito⁷⁴³, situando la paralización en un momento anterior, es decir, al concluir el procedimiento de

⁷⁴⁰ N° 18/1981 BOE N°143/1981, de 16 de junio. La incidencia de esta Sentencia es evidente tanto en el presente Reglamento como en los que lo sucederían, si bien no significa que éstos alcanzaran lo también señalado por el TC en el FD 2° de la misma Sentencia, en cuanto a la “finalidad que justifica la previsión constitucional”, en relación a la aplicación de los principios inspiradores del orden penal en el derecho sancionador. *Vid.* en este sentido LOPEZ MARTINEZ,J.(2008), Pág.104 y ss.

⁷⁴¹ No entraremos por ahora en mayor profundidad sobre otros aspectos de este Reglamento, centrándonos en lo que afecta de manera directa a nuestra actual línea de exposición, al considerar igualmente que, este procedimiento no sería aplicable como tal, ante supuestos de delitos de defraudación tributaria, desde el momento en que la sospecha de éstos, no es que conlleve su paralización, sino simplemente su no inicio, al quedar frustrada su finalidad.

⁷⁴² En este punto debemos plantear la posible extralimitación, que el Reglamento desarrolla sobre la Ley. Establece el Reglamento que, cuando las acciones u omisiones puedan ser constitutivas de delito, serán trasladadas a la Jurisdicción penal, lo que debiera significar que con carácter previo, y como determina el artículo 77.6 de la LGT (1985), esas acciones u omisiones han sido calificadas como infracción tributaria, paralizándose el procedimiento sancionador en el momento de imponer y exigir la sanción.

⁷⁴³ De ahí que entendamos que la referencia a «acciones u omisiones» no quedaba referida en el Reglamento a aquellas que puedan tener transcendencia tributaria, sino a aquellas que puedan tener naturaleza delictiva, y por tanto fueran el factor determinante para no iniciar el procedimiento sancionador, o bien paralizarlo, puesto que esas acciones u omisiones sobre las que nacía una sospecha delictiva, deberían quedar sometidas a la valoración del Juez penal, con carácter previo a su valoración como infracción tributaria.

regularización⁷⁴⁴. Partiendo de la pretendida unidad existente entre el de regularización y ahora ya el procedimiento sancionador⁷⁴⁵, la paralización del segundo podría entenderse extensible al procedimiento en su conjunto, lo que impedía -ante casos de delito de defraudación- tanto activar el mecanismo sancionador tributario para dar paso a la reacción punitiva penal, como la conclusión de la regularización mediante la oportuna liquidación; no obstante, esta interpretación no se puede sostener más allá de una mera presunción, puesto que ni el artículo 77.6 de la LGT (1985) establecía tal extensión al de regularización, ni el artículo 10.1 del RST (1985) la desarrollaba, pese a las posibles interpretaciones de sus apartados posteriores. La paralización a que se refiere el RST(1985) era producto precisamente de esta pretendida unidad de procedimiento, de modo que, no se refería a que debiera iniciarse un procedimiento sancionador y paralizarse al observar que la infracción pudiera ser delictiva, sino que, iniciado el procedimiento tributario de comprobación e investigación, este debía paralizarse en la fase anterior a la tipificación de la infracción, y no en el momento de su consecuencia sancionadora, lo que en principio, nos lleva a seguir manteniendo la postura en torno a la obligación que existía por parte de la Administración de emitir una liquidación⁷⁴⁶ -una vez iniciadas las actuaciones-, de forma independiente a la comunicación de los hechos a la Jurisdicción penal.

⁷⁴⁴ Entendemos que, la definición que de infracción tributaria realizaba el artículo 77 de la LGT(1963) -acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas-, es distinta a la recogida por el mismo artículo tras la reforma de la Ley 10/1985, de 23 de abril -acciones u omisiones tipificadas y sancionadas en las leyes- de la que se excluye la voluntariedad.

⁷⁴⁵ Si bien continúa la situación de singularidad del procedimiento tributario, sin distinguir en fases distintas e independientes, la regularización de la sanción. Artículo 2º.- (RST-1985): “Las sanciones tributarias serán acordadas e impuestas por: d) Los Órganos que deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos...si consisten en multa pecuniaria porcentual...”. Artículo 80 de la LGT (redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril) “Las infracciones tributarias se sancionarán, según los casos mediante: 1. Multa pecuniaria, fija o proporcional...La multa pecuniaria proporcional se aplicará...sobre la deuda tributaria, cantidades que hubieran dejado de ingresarse o sobre el importe de los beneficios o devoluciones indebidamente obtenidos.” Artículo 6.º (RST-1985) La imposición de multas pecuniarias proporcionales, cuando no se realicen como consecuencia de un acta de inspección, se efectuará mediante expediente distinto e independiente...”

⁷⁴⁶ Mantenemos que la liquidación debía producirse con carácter previo al traslado del tanto de culpa, no porque pensemos que era la mejor solución, sino porque no existía ninguna disposición con rango de Ley, que permitiera a la Administración abstenerse de cumplir con una potestad que tenía atribuida, y que de otro lado significaba -entendemos- un derecho del contribuyente, que además conducía al ejercicio de otro derecho, como era el acceso a la vía económico-administrativa y contenciosa posterior. Circunstancia distinta -y que analizaremos con detalle posteriormente- eran los distintos problemas que podían derivarse de una liquidación previa al traslado, por motivo de la conculcación de determinados derechos del contribuyente, que de otro lado y de cumplir literalmente el procedimiento de conexión establecido por el artículo 77.6 de la LGT (10/1985), serían problemas que hubieran quedado sometidos a la Jurisdicción contenciosa administrativa, con carácter previo a la continuación de las actuaciones penales, interrumpidas por la prejudicialidad devolutiva del artículo 4 de la LECrim. Para ESPEJO POYATO,I.(2013) “Es lógico pensar que, dado que nada en contra se decía por ninguna ley, única competente para atribuir potestades administrativas, también en los casos en que se descubrieran indicios de delito fiscal, la Administración debía practicar la liquidación de la cuota tributaria y de los intereses de demora, debiendo abstenerse de imponer sanción y enviar las actuaciones administrativas a la Jurisdicción Penal para la imposición de la pena.” Op.Cit.Pág.89.

En segundo lugar, se establecía un proceso interno de comunicación entre órganos tributarios⁷⁴⁷. Los Jefes de unidad, remitirían al Delegado especial de Hacienda o a los Directores generales, las actuaciones practicadas y diligencias incoadas, así como el informe del funcionario competente en el que se ponía de manifiesto la concurrencia en los hechos, de los elementos constitutivos del delito⁷⁴⁸. Quiere esto decir, que el traslado del tanto de culpa, no se producía de forma automática desde el funcionario que observara la posible perpetración del delito, sino que esta obligación, se trasladaba a su superior jerárquico⁷⁴⁹, y de éste al Delegado o al Director general, quienes eran los competentes tanto, para trasladar las actuaciones a la jurisdicción competente como para no hacerlo, si estimaban de forma motivada que las actuaciones tributarias debían continuar. Igualmente, el expediente administrativo que se trasladase, no contendría simplemente el resultado de unas actuaciones de comprobación e investigación, sino que junto a éstas, se acompañaba un informe en el que constaba una valoración del actuario sobre los hechos conocidos en relación a los elementos que configuran el delito de defraudación tributaria. Por tanto, con carácter previo al proceso, existía una integración de la norma penal, en ese procedimiento paralelo y distinto al propiamente tributario de comprobación e investigación, dirigido a un primer enjuiciamiento -en sede tributaria- de la presunta defraudación⁷⁵⁰.

En este recorrido, nos encontramos con una situación un tanto excepcional⁷⁵¹. El trámite jerárquico de información, hasta cierto punto podemos considerar que trasladaba la obligación de denuncia del presunto delito, desde un funcionario a otro superior, del que orgánicamente dependía. Desde el momento en que este superior orgánico, tenía conocimiento de un presunto delito, la Ley procesal penal era clara, y exigía, trasladar el

⁷⁴⁷ Que no hace sino incorporar a un Reglamento parte de las actuaciones reguladas a partir de normas internas de carácter organizativo.

⁷⁴⁸ Se ha de destacar que, si bien la LGT (1985), establecía con carácter general que sería la «Administración» la que pasará el tanto de culpa, el RST(1985) estableció de forma concreta esta obligación -que también competencia- en la figura de los Delegados espaciales de Hacienda y en sus Directores generales, como ya regulara el artículo 37.2 de la LMURF.

⁷⁴⁹ Que como posteriormente estableceremos, no se trata del Inspector Jefe de la Unidad a la que orgánicamente pertenece el actuario, sino del Inspector de la Unidad Regional, de no haber sido ésta última la que iniciara las actuaciones.

⁷⁵⁰ Como ya señalamos en el apartado anterior, se produce una valoración en sede tributaria, distinta a la que se haría ante una infracción, en la que el mero hecho del incumplimiento de la norma impositiva, es merecedor de sanción.

⁷⁵¹ Volviendo a traer aquí lo señalado en la LECrim, así como en el Código Penal:

Artículo 262 LECrim: “Los que por razón de su cargo, profesiones u oficios tuvieran noticia de algún delito público estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, el Juez de Instrucción...”

Artículo 358 del Código Penal (1973): “El funcionario público que, a sabiendas dictare resolución injusta en asunto administrativo, incurrirá en la pena de inhabilitación especial. Con la misma pena será castigado el funcionario público que dictare, por negligencia ignorancia inexcusable, resolución manifiestamente injusta en asunto administrativo.”

Artículo 359 del Código Penal (1973): “El funcionario público que, faltando a la obligación de su cargo, dejare maliciosamente de promover la persecución y castigo de los delincuentes, incurrirá en la pena de inhabilitación especial.”

tanto de culpa a la Jurisdicción penal. Ahora bien, la situación -que señalamos como excepcional- se producía cuando este superior orgánico, decidía que las actuaciones tributarias habían de continuar, incumpliendo un mandato legal-penal⁷⁵², pero cumpliendo un mandato legal-tributario, de ser motivada tanto la omisión del traslado, como la continuación de las actuaciones. A partir de aquí podemos plantear tres situaciones distintas. La primera afectaría al funcionario que emitió el informe del que se podía deducir un presunto delito que, al no producirse el traslado y conocer que las actuaciones debían continuar -bajo su actuación, o bajo la de otro órgano tributario- quedaba sometido y debería actuar conforme a lo establecido en la LECrim, es decir, formular una denuncia⁷⁵³. La segunda afectaría al superior orgánico que, conociendo la sospecha que se le había trasladado, decidía no proceder conforme a lo establecido en la LECrim, y continuar con las actuaciones, conforme al RST(1985). Ante esta decisión, observamos dos posibles consecuencias: bien que, el resultado de las actuaciones finalmente no determinasen un resultado delictivo, con lo que -no respondiendo su actuación al mandato legal orgánico- no resultaría consecuente exigirle responsabilidad; o bien que, el resultado final de las actuaciones ofrecieran un resultado presuntamente delictivo, lo que hubiera venido a corroborar la sospecha contenida en el informe que recibió del actuario, con lo que habría incurrido, al omitir inicialmente la denuncia y ordenar proseguir con la investigación, en un supuesto típico de una norma penal. La tercera situación vendría por parte del contribuyente investigado; en el caso de conocer éste la posible sospecha nacida en el seno de un procedimiento tributario, y conocer que, no se había dado trámite a la denuncia, por haber acordado el superior orgánico la continuación de las actuaciones, o simplemente porque el actuario continuaba con su labor de indagación, debería conforme al artículo 259 de la LECrim⁷⁵⁴ ponerlo en inmediato conocimiento del Juzgado de instrucción. A partir de aquí, el planteamiento podía conducir a tener que sustanciar un proceso penal, como era la denuncia del contribuyente, de forma anterior al posible delito de defraudación, y en esta hipótesis, hubiera podido resultar que las actuaciones de la Administración conviertan en ilícita la prueba que se pretendiera utilizar en un proceso penal por defraudación tributaria.

⁷⁵² Entendemos que el informe emitido por el Actuario reúne los requisitos de conocimiento y competencia, necesarios que ser considerado motivo del traslado del expediente al Ministerio Fiscal, o bien proceder a su denuncia ante el Juzgado. En este caso a través de una norma reglamentaria, que desarrolla una Ley ordinaria, se altera la obligación impuesta por una Ley, como es la LECrim, de carácter orgánico.

⁷⁵³ La facultad para apreciar la existencia o no de delito, es una competencia exclusiva de la Jurisdicción penal, y no de la Administración tributaria, la cual únicamente debe tener una sospecha de éste.

⁷⁵⁴ Art. 259: "El que presenciare la perpetración de cualquier delito público estará obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción, municipal, o funcionario fiscal..."

No obstante lo anterior, se debe precisar que la sospecha del presunto delito, no nacía a partir del informe que el funcionario competente emitiera, sino que a partir de ésta se iniciaba un procedimiento paralelo, al margen del tributario y sin conocimiento del contribuyente, dirigido a coordinar e investigar las circunstancias presuntamente delictivas surgidas en el procedimiento de comprobación e investigación, lo que permite establecer que la sospecha del delito es anterior a la conclusión de este procedimiento paralelo, y por tanto anterior también a la emisión del informe, lo que nos conduce a situar que el desarrollo del procedimiento paralelo a que nos referimos es contrario⁷⁵⁵ al dictado literal de la LGT(1985) y del propio RST(1985), desde el momento que ambos preceptos sitúan que el traslado del tanto de culpa se produciría cuando “las infracciones tributarias” -en la primera- o “las acciones u omisiones” en el segundo “pudieran ser constitutivas de delito”, expresión que en ningún caso significaba que, el traslado se debiera cuando la Administración comprobara que se había producido un delito de defraudación tributaria.

En tercer lugar, establecía el RST(1985) que la remisión del expediente a la jurisdicción competente, interrumpía los plazos de prescripción tanto para la practica de las liquidaciones administrativas, como para la imposición de sanciones. En principio, podría interpretarse que no debía existir liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa, sin que tampoco se pueda afirmarse que no debía practicarse. La aclaración la obtenemos de los apartados 4 y 5 del precepto reglamentario. La Administración continuaría la tramitación del expediente⁷⁵⁶, practicando la liquidación e imponiendo -o no- la sanción correspondiente, actuación que realizaría en base a los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados⁷⁵⁷.

⁷⁵⁵ Actuaciones que consideramos singularmente contrarias en relación al origen de la gestión tributaria (art.109 LGT 1985) que el procedimiento inspector desarrolla; la obligación explícita, titularidad de la Administración tributaria, de comprobar e investigar cuanto se refiera al hecho imponible, queda limitada por la finalidad tributaria para la que le ha sido conferida. Cuando la investigación del hecho imponible no atiende a esta finalidad, sino a la de otra Administración -la judicial-, no existirá más deber que trasladar a ésta el conocimiento de los hechos, puesto que su obligación desaparece desde el momento en que no puede alcanzar, el resultado de la finalidad para la que le fue conferida. Como señalaba PONT MESTRES,M.(1991) “resulta extra o contra ley, extender la comprobación o investigación hasta límites que cercenen garantía personales (...) la Administración al comprobar e investigar debe actuar conforme a Derecho y sometida al Derecho acorde con la norma constitucional que así lo proclama”. Op.Cit.Pág.1.415.

⁷⁵⁶ La referencia a la continuación del «expediente», con carácter general, y no a la continuación del «expediente sancionador» como establece el artículo 77.6 de la LGT -en los casos en que el Tribunal penal no haya apreciado existencia de delito-, da la impresión de estar refiriéndose, tanto al expediente de liquidación como al sancionador. Esta redacción conectada a los apartados 4 y 5 del artículo 10 del Reglamento Sancionador, conllevaba interpretar que precisamente por este motivo se debía entender que la paralización se extendía a ambas competencias. Sin embargo, esta afirmación conllevaría aceptar que por vía reglamentaria se está modificando la redacción original de la LGT (10/1985), tanto en lo concerniente al Capítulo VI (Título II) de la LGT -donde se regulan las infracciones y sanciones tributarias-, como lo dispuesto en el Título III de la Ley, en relación a la gestión de los tributos.

⁷⁵⁷ Por tanto, el acto de liquidación permanecía en el ámbito tributario o eso se pretendió, por lo que entendemos, podría desaparecer la presunción que establecíamos en torno a la posible competencia del Juez penal en la cuantificación de la cuota defraudada, con efectos tributarios; es decir, en la última situación que

Con esta solución reglamentaria⁷⁵⁸ se pretendió dar respuesta a la laguna legal, del art.77.6 LGT(1985), en relación a los efectos de la paralización del procedimiento sancionador, y en su caso al de liquidación de la cuota tributaria, en relación a los hechos declarados probados⁷⁵⁹. Respecto a la practica de la liquidación con carácter previo a la remisión de las actuaciones, nos encontramos en una situación análoga a la que ya explicamos en el apartado anterior, conforme al artículo 77.6 de la LGT (10/1985). El hecho de que la Administración practicase una liquidación una vez resuelto el proceso penal, no impedía la práctica de una liquidación previa, la cual podría coincidir o no, con la que definitivamente se obtuviera de los hechos probados, y que en su caso daría lugar, a un nuevo acto administrativo que rectificara al anterior⁷⁶⁰, puesto que una vez realizado el traslado del tanto de culpa, quedaban suspendidos los plazos tanto para practicar liquidación como para sancionar las posibles infracciones.

La duda se presentaba en relación a la práctica de una liquidación -y en su caso sanción- por parte de la Administración, cuando el proceso penal se iniciaba sin una actuación previa de la Administración. En este caso, no existía paralización de las actuaciones, puesto que no había existido inicio de las mismas -por lo que la interrupción de la prescripción no operaba de acuerdo al desarrollo reglamentario- y la Administración no podía iniciar actuaciones, dado que las mismas no podían tener como excusa investigar unos hechos de presunto carácter delictivo -que estaban siendo sustanciados en un proceso penal-, y sobre los que practicar el traslado del tanto de culpa, carecía ya de sentido. A partir de aquí la Administración, únicamente podía iniciar sus actuaciones una vez

establecíamos en el apartado anterior, bajo la exclusiva vigencia del artículo 77.6 de la LGT (10/1985), atendía al traslado del tanto de culpa desde al ámbito administrativo -sin la práctica de liquidación-, para que fuera el Juez penal quien estableciera definitivamente el importe defraudado, convirtiéndose desde ese momento la cuota defraudada, en responsabilidad civil derivada del delito. Ahora la actuación es inversa; el juez penal establecía el importe de la defraudación, siendo la Administración quien practicase la liquidación, con lo que la cuota defraudada no perdía su naturaleza tributaria.

⁷⁵⁸ Que igualmente entendemos extralimitada, desde el momento en que por vía reglamentaria se regulaba no solo un aspecto procedimental, como es la liquidación, sino el alcance de la prescripción, situaciones ambas que entendemos debieran haber sido establecidas por Ley, y no al albur de los intereses del Gobierno de turno. Como señala MARTINEZ LAFUENTE,A.(1987) “[se] ha aprovechado la referencia que al delito fiscal se contienen en la Ley General tributaria para dictar normas secundarias con una orientación distinta a la que se desprende de esta última que no ordena otra cosa que la suspensión del procedimiento sancionador pero no el de gestión tributaria.” *Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*. Pág.35.

⁷⁵⁹ Esta regulación -conforme a la literalidad de la norma- entendemos que podía dar lugar a un problema en el ámbito tributario, cuando los hechos probados en el proceso, no alcanzaran a la totalidad de los hechos que motivaron el traslado del tanto de culpa. Entendemos que, la limitación establecida en el apartado quinto del precepto reglamentario, podría actuar en contra de la propia Administración, puesto que de no alcanzar el fallo penal a todos y cada uno de los extremos de la presunta cuota defraudada, la liquidación tributaria posterior no podría producirse sobre hechos distintos -a los singularmente declarados como probados- aunque hubieran sido específicamente señalados por la Administración en el expediente de traslado.

⁷⁶⁰ Por el contrario se puede entender que la pretensión del legislador, fue que la paralización de las actuaciones, alcanzara también a las de liquidación. Si esta hubiera sido su intención, cabe la pregunta de porqué no lo estableció así expresamente, que igualmente, no hubiera supuesto un desarrollo reglamentario, sino una modificación de la Ley, puesto que el artículo 77.6 LGT (10/1985), nada disponía al respecto.

concluido el proceso penal -y en base a los hechos que el Tribunal penal hubiera declarado probados-, siempre y cuando no hubieran transcurrido cinco años desde la finalización del plazo voluntario de pago, entendiéndose que, el inicio de la acción penal no interrumpía la prescripción tributaria⁷⁶¹. Esto además conllevaba a otra serie de interrogantes; el primero sería si la Administración, podía practicar -en caso de sobreseimiento o absolucón- una sanción en base a los hechos probados, y si ésta podría ser impugnada ante los Tribunales económico administrativos y contenciosos. El segundo, y de entender que el fallo penal absolutorio alcanzara también al ámbito liquidador -y por tanto no era recurrible administrativamente-, supondría considerarlo equivalente a un acto de regularización tributaria⁷⁶², sobre el que la Administración únicamente debía ejercer la acción de cobro⁷⁶³. Unida a las dos anteriores surgía otra duda en relación a aquellos expedientes sobre los que no hubiera existido un pronunciamiento judicial; la paralización de las actuaciones sancionadoras se producía una vez realizado el traslado del tanto de culpa, y únicamente continuaba -según el dictado literal de la norma reglamentaria- conforme a los hechos declarados probados, sin que la norma reglamentaria estableciera como actuar, en el caso de que el proceso penal no hubiera declarado hecho probado alguno.

Entendemos por tanto que, la regulación del instituto de la prescripción dentro de las normas de un procedimiento sancionador, y de forma específica, en relación al delito fiscal, no tenía por finalidad instaurar la suspensión del acto de liquidación, sino la previsión de su practica a resultas de los hechos probados en el proceso⁷⁶⁴, lo que no infería en la practica de una liquidación previa, liquidación que como decimos, podría ser la primera que se dictara en relación a los hechos, o podría ser rectificativa de la anteriormente emitida.

⁷⁶¹ No previsto para estos casos en el art.64 de la LGT(1963), ni en el art.65 tras la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril, ni en el presente Reglamento.

⁷⁶² Circunstancia que consideramos contraria a lo establecido en el Artículo Sexto. dos de la LGT (1963): “La gestión tributaria corresponde privativamente al Ministro de hacienda en cuanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a una Entidad pública.”

⁷⁶³ En esta situación, entendemos que el resultado del proceso penal, de ser condenatorio, hubiera dado lugar a una responsabilidad civil derivada del delito, sin posibilidad de la Administración de iniciar un procedimiento tributario por los mismos hechos; de ser absolutorio, la Administración podría iniciar el procedimiento, pero ateniéndose a los hechos que hayan sido declarados probados, siempre y cuando no haya mediado la prescripción. De lo anterior se desprende que, no se concibe desde el ámbito tributario, una actuación de los Tribunales penales ante situaciones de posible delito fiscal, sino es con una actuación previa de la Administración, puesto que de otra forma, se hubiera establecido la interrupción de la prescripción, tanto desde el momento de traslado del tanto de culpa como, desde el momento en que un Tribunal penal iniciaba una actuación por cuestiones referentes a posibles delitos fiscales.

⁷⁶⁴ Y sobre todo para que retornara al ámbito tributario la potestad para la liquidación y cobro de la cuota tributaria que originó la defraudación penal.

Un siguiente paso en el desarrollo de la normativa que conecta el procedimiento y el proceso, vendría regulada en el Artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril⁷⁶⁵:

“1. Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador de carácter administrativo por los mismos hechos mientras el Ministerio Fiscal no devuelva las actuaciones o, en su caso, la Autoridad Judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.

2. Si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal.

Si el presunto delito se hallase tipificado en el artículo 350 bis del Código Penal, la Inspección dictará, en su caso, los actos de liquidación que procedan, pero se abstendrá de iniciar el procedimiento para la imposición de sanciones por infracciones simples constituidas por los mismos hechos. La Inspección se limitará a hacer constar en diligencia tales hechos o circunstancias.

La sanción de la Autoridad Judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización de plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las liquidaciones.

Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.

3. La Inspección de los Tributos pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal a través de los Directores generales o Delegados de Hacienda especiales correspondientes, según la naturaleza del Órgano actuante.

Los Delegados de Hacienda especiales y los Directores generales, remitirán las actuaciones o acordarán de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas.

La remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones tributarias.

4. La Inspección de los Tributos auxiliará a la Autoridad Judicial practicando cuantas diligencias ésta le encomiende.

5. Cuando el procedimiento por delitos contra la Hacienda Pública se inicie sin haber intervenido la Inspección de los Tributos, una vez se presente la Autoridad Judicial para formar sumario cesarán las actuaciones que pudiera estar desarrollando la Inspección por los mismos hechos, poniendo a disposición de aquélla los documentos resultantes de lo actuado.

⁷⁶⁵ Que aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. BOE N°115, de 14 de mayo. En adelante RGI(1986). La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 22 de enero de 1993, (Pt. Pujalte Clariana, E.) enjuició la legalidad de determinados preceptos de este Reglamento. *Vid.* entre otros, VELAZQUEZ CUETO, A. (1993) *El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: Un examen de legalidad (Comentario a la STS de 22 de enero de 1.993)*; LOPEZ MARTINEZ, J. (1994) *El procedimiento de la inspección tributaria a través de su reglamento general*; ARIAS VELASCO, J. (1994) *Facultades de la Inspección frente a los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de inspección tributaria*. HUESCA BOADILLA, R. (1995) *La legalidad del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Comentario a la Sentencia de 22 de enero de 1.993*.

El RGI(1986)⁷⁶⁶, mantuvo la línea iniciada por el RST(1985), si bien, incorporó una serie de matizaciones sobre ciertas cuestiones, que afectaron a la conexión entre el procedimiento y el proceso, entre las que destacamos las siguientes:

1ª.- Partiendo de la afirmación realizada, en torno a línea iniciada por el RST(1985), el legislador reservó de manera explícita para la Administración tributaria, la competencia para determinar la liquidación de la deuda tributaria, pese al carácter delictivo que hubiera podido resultar del proceso penal por defraudación. De esta forma parece obvio que, la participación de la Jurisdicción penal en los casos de delito fiscal, seguía entendiéndose por el legislador como una reacción únicamente de la vertiente punitiva. Cuestión distinta sería que los hechos declarados probados en el proceso debían de ser utilizados por la Administración para practicar la liquidación que procediera, así como para imponer la sanción en el caso de no haber existido un pronunciamiento condenatorio⁷⁶⁷. Esto último, responde tanto a las dos vertientes del *non bis in idem* -procedimental y material-, como al efecto de cosa juzgada, que en ningún caso permitía concluir con rotundidad y en cualquier circunstancia, un traslado de las competencias y funciones de gestión -típicas y privativas de la Administración tributaria-, al Orden penal⁷⁶⁸.

2ª.- La Inspección haría constar en diligencia⁷⁶⁹ los hechos y circunstancias determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal⁷⁷⁰. Por tanto, y a diferencia de

⁷⁶⁶ Del que nos centraremos en, las innovaciones que incorpora en relación la conexión entre el procedimiento y el proceso, así como en los documentos que formando parte de este procedimiento, afectan a esta conexión. Con una mayor extensión en relación a la Inspección y a este Reglamento, Vid. entre otros, ALBILANA GARCIA-QUINTANA,C.(1984) *El titular de la función inspectora de los tributos: notas distintivas*. GUIO MONTERO,F.(1986). *Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. CLAVIJO CARAZO,F. y ESEVERRI MARTINEZ,E.(1987) *El nuevo Reglamento para la inspección tributaria. ¿Garantía para la Administración o para los administrados?*. MARTIN MUNCHARAZ,A.(1986) *Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras*. DELGADO PACHECO,A. (1986) *Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones*. GUIO MONTERO,F.(1986) *Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos*. PALAO TABOADA,C.(1.986) Op.Cit. ESEVERRI MARTINEZ,E.(1987) *Las actuaciones inspectoras*. ALONSO FERNANDEZ,F.(1990) *La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras, circunstancias de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas*. LACASA SALAS,J.H. y DEL PASO BENGUA,J.(1990) *Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento general*. LOZANO SERRANO,C.(1990) *La actividad inspectora y los principios constitucionales*. QUEROL GARCIA,Mª.T.(1991) *Como es y como actúa la Inspección de Hacienda*. CUADRADO RODRIGUEZ,J.I.(1993) *Las actuaciones de la Inspección Tributaria*.

⁷⁶⁷ Estamos hablando de un entorno en que el proceso penal, se habría iniciado a instancias de la Administración tributaria.

⁷⁶⁸ No opera el principio non bis in idem como motivo de la paralización de las actuaciones en fase de liquidación sobre la cuota defraudada, sino que opera de forma anterior al pronunciamiento jurisdiccional, y en relación al procedimiento sancionador tributario, de modo que la Administración podrá sancionar, de acuerdo a los hechos declarados probados en sede penal, los cuales no pueden ser objeto de una posterior sustanciación en un procedimiento tributario sancionador.

⁷⁶⁹ Los antecedentes normativos que mencionan las «diligencias» los encontramos en el artículo 3 del RD de 14 de noviembre de 1899 -Gaceta de Madrid N320 de 16 de Noviembre-, el RD de 13 de junio de 1926, relacionados ambos con la invitación que se le hacía al contribuyente para que aceptara la propuesta de regularización, siendo mencionadas también en el RD 412/1982, de 12 de febrero (declarado nulo por Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de abril de 1984), pasando a regularse en el RD 2077/1984, de 31 de octubre, donde establece su Artículo 3: «Diligencias. 1. Son diligencias los documentos que extiende la

las Instrucciones, Circulares y normas analizadas hasta el momento⁷⁷¹, incluido el RST(1985), que hacían referencia al «informe» como documento que recogiera los fundamentos del carácter delictivo de la infracción, el RGI(1986) -sin mencionar éste último- establecía con carácter específico que, los hechos y circunstancias conocidos en el procedimiento de inspección, de los que se presupone un carácter delictivo deberían constar en diligencia⁷⁷², con la particularidad de que en este caso pudiera interpretarse que, la diligencia debería incluir un juicio de valor del actuario sobre este carácter delictivo⁷⁷³.

Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección. 2. Las diligencias recogerán asimismo los resultados de las actuaciones de la Inspección de los Tributos a que se refiere la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria. 3. Las diligencias son documentos preparatorios de las actas previas y definitivas, que no contienen propuestas de liquidaciones tributarias. 4. En particular, deberán constar en diligencia: a) Los hechos o circunstancias determinantes de la aplicación del régimen de estimación indirecta de bases imponibles. b) Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los órganos competentes. c) Los elementos de los hechos imponibles o de su valoración que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo.

Como se observa, las diligencias -según redacción del RD 2077/1984- no tienen naturaleza de documento público, únicamente incorporan hechos, circunstancias y manifestaciones -de quien comparece ante la Inspección-, siendo documentos preparatorios del acta, que no contienen propuestas de liquidación. A partir del Reglamento 939/1986, las diligencias mantienen naturaleza de documento público (ya lo adquieren con la Ley 10/1985, de 26 de abril de reforma de la LGT, art.145.3), y hacen prueba -salvo que se acredite lo contrario- de los hechos que motivan su formalización -según la constancia personal del actuario- incluyendo en el caso concreto del delito de defraudación tributaria, un juicio de la posible responsabilidad penal; esto último en contra de lo que ya estableciera la Circular 2/1980, de 18 de octubre, de la antigua Inspección Central: Se tendrá muy presente que: a) En las mencionadas diligencias se recogerán solo hechos, nunca juicios de valor, apreciaciones u opiniones del Inspector, que también entendemos contrario al espíritu de estos documentos, por lo señalado por el portavoz del Gobierno en el trámite parlamentario de la Ley 10/1985, “El acta es un elemento dentro de un procedimiento, pero que no condena a nadie... No hay ningún tipo de presunción de delincuencia ni de presunción de inocencia, porque la función del acta es recoger unos hechos que pasan al órgano liquidador...”; no será el acta la que contenga una valoración subjetiva de los hechos presuntamente delictivos, sino que será en diligencia, donde se reflejen. Como señalaba PALAO TABOADA, C. (1986) “Aparecen en particular robustecidas las diligencias, que han pasado de desempeñar una función meramente accesoria en el procedimiento a situarse en el mismo plano que las actas, de las que únicamente se distinguen por el rasgo formal de no contener una propuesta de liquidación”. *El Reglamento de la Inspección: Una disposición tardía e insuficiente*. Pág.130. Situación similar viene a suceder con los «informes» que como indicaba PEREZ DE AYALA PELAYO, C. (1986) “...Las actas han sido siempre el documento inspector por antonomasia, y en este protagonismo no ha perdido su vigencia (...) las actas cumplen ahora la función que entonces desempeñaba el informe, por cuanto lo que era parte del contenido típico de éste es lo que en nuestros días identifica el acta.” *El procedimiento de inspección de los tributos en su Reglamento general*. Pág.93.

⁷⁷⁰ Artículo 66.2 RGI(1986) “Si los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y determinantes a su juicio de la posible responsabilidad penal.”

⁷⁷¹ Principalmente Circular 2/1978 de la Fiscalía del T.S. de 20 de abril, la Instrucción 2/1980 de 15 de octubre de la Inspección Central, y la Orden Ministerial de 7 de enero de 1985.

⁷⁷² RGI(1986) Artículo 46: “1. Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los Tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquél, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección. 2. Las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias y pueden bien ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de aquellos hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, incorporándose en documento independiente la mera propuesta de la Inspección con este fin. 3. En las diligencias constarán el lugar y la fecha de su expedición, así como la dependencia, oficina, despacho o domicilio donde se extiendan; la identificación de los funcionarios o agentes de la Inspección de los Tributos

Las diligencias con carácter general serían extendidas en el curso del procedimiento, haciendo constar los hechos y circunstancias relevantes para el servicio, así como las manifestaciones de las personas que actúan ante la Inspección, sirviendo como documentos preparatorios de las actas⁷⁷⁴. Su contenido quedaba regulado en el artículo 47 del Reglamento⁷⁷⁵ -junto a los datos generales requeridos por el artículo 46- que abarcaba entre otros, a los elementos que determinaban la cuantía de las cuotas tributarias -sin generar por esto liquidación-, las actuaciones de obtención de información, el inicio y

que suscriban la diligencia; el nombre y apellidos, número del documento nacional de Identidad y la firma, en su caso, de la persona con la que se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con que interviene; la identidad del obligado tributario a quien se refieran las actuaciones, y, finalmente, los propios hechos o circunstancias que constituyen el contenido propio de la diligencia”. Para LOPEZ MARTINEZ, J.(1994) las diversas modalidades de documentación simplemente pretenden “que las actuaciones o su resultado, revistan la forma prescrita para desplegar en el mundo jurídico las diversas consecuencias que le son propias.” Op.Cit.Pág.54

⁷⁷³ Si bien el RGI(1.986) estableció que las diligencias no contendrían propuestas de liquidación, limitando su contenido a recoger hechos o circunstancias relevantes para el servicio, manifestaciones de las personas con las que actúa la Inspección, sirviendo de documentos preparatorios de las actas o bien, para la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, en relación a los delitos contra la Hacienda Pública, establecía de manera concreta el Reglamento que, constarían en diligencia (art.47.3.f) “las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones.”, debiendo constar igualmente en diligencia (art.66.2) los hechos y circunstancias determinantes a juicio de la Inspección, de la posible responsabilidad penal.

⁷⁷⁴ Para ARRIETA MARTINEZ DE PISON, J.(1994) “...las diligencias son los documentos preparatorios en los que se hacen constar los aspectos y datos necesarios para que con posterioridad se refleje en un documento final -el acta- la conclusión a la que llega el inspector actuario sobre las actuaciones previas realizadas (...) Por tanto, las diligencias traen casusa de las actas, son documentos carentes de entidad y función si no se contemplan o ponen en relación con aquellas. Las actas no se pueden extender válidamente si no se apoyan o se sirven de las diligencias, y a su vez éstas carecen de sustantividad propia si no se practican con referencia a las actas.”. Op.Cit.Pág.199.

⁷⁷⁵ RGI(1986) Artículo 47. Contenido de las diligencias: “1. Deberán constar en diligencia los elementos de los hechos imposables o de su valoración y los demás que determinan la cuantía de las cuotas tributarias que, no debiendo de momento generar liquidación tributaria alguna, sea conveniente documentar para su incorporación al respectivo expediente administrativo. 2. Las diligencias recogerán, asimismo, los resultados de las actuaciones de obtención de información a que se refiere el artículo 12 de este Reglamento, así como la iniciación de las actuaciones inspectoras en el supuesto a que se refiere el apartado segundo del artículo 30 de este Reglamento. 3. En particular, la Inspección hará constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo: a) Las acciones u omisiones constitutivas de infracciones tributarias simples, a efectos de su sanción por los Órganos competentes. b) Los hechos que conozca la Inspección, a través de cualquiera de sus Órganos, y sean de trascendencia tributaria para otros Órganos de la Administración del Estado o para otras Administraciones Públicas. c) Los hechos, circunstancias y elementos a que se refiere el apartado segundo del artículo 3.º del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, por el que se regula el procedimiento especial de declaración de fraude de Ley en materia tributaria, cuando dicho procedimiento se inicie como consecuencia de actuaciones inspectoras. d) La identidad de quienes sean responsables solidarios o puedan serlo subsidiariamente de la deuda tributaria así como las circunstancias y antecedentes determinantes de tal responsabilidad. e) Los hechos y circunstancias que permitan la incoación del expediente de revisión a que se refiere el artículo 154 de la Ley General Tributaria. f) Los hechos determinantes de la incoación de un expediente de cambio de domicilio tributario. g) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones. h) Los hechos que pudieran infringir la legislación de carácter financiero, cuyo cumplimiento corresponde verificar a la Inspección Financiera dependiente de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. i) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento inspector, así como la índole de éstas. j) Los hechos que resulten de actuaciones relativas a expedientes de devolución de ingresos indebidos.”

efectos del procedimiento⁷⁷⁶, y particularmente, a las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos, siendo exigible que toda diligencia⁷⁷⁷ extendida en un procedimiento de comprobación e investigación, debía ser entregada al interesado⁷⁷⁸, incluso en aquellos casos en que no se hubiera requerido la presencia de éste para su redacción. Siguiendo el esquema reglamentario de las diligencias, consideramos que, ante un traslado del tanto de culpa, la Inspección se encontraba en la obligación de notificar al contribuyente aquella diligencia en la que constasen los hechos que a su juicio pudieran ser determinantes de responsabilidad penal⁷⁷⁹, sin que esto significara que, en esta diligencia recogiera el juicio del actuario sobre el posible aspecto delictivo de los hechos⁷⁸⁰. El

⁷⁷⁶ Con remisión al artículo 30 del Reglamento, del que destacamos el último párrafo del punto 4. “La Inspección, al inicio de las actuaciones o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado tributario, deberá instruir a éste acerca del significado de aquéllas, del procedimiento a seguir, de sus derechos y de las obligaciones y deberes que ha de observar para con la Inspección de los Tributos.” En cuanto a estos derechos, se refiere ARIAS VELASCO, A. (1994), y en relación también al artículo 24 del Reglamento “Esta norma implica el derecho a ser informados del carácter de la actuación -si se trata de una actuación de información en relación con terceros o de una actuación de comprobación o investigación en relación con el propio interesado-; del alcance temporal -período a que alcanza la comprobación o investigación-; y del alcance conceptual concepto o conceptos impositivos de que se trata-.” Op.Cit. Pág.19.

⁷⁷⁷ Que tienen naturaleza de documento público (art.62 del Reglamento), y hacen prueba de los hechos que motivan su formalización.

⁷⁷⁸ Artículo 46.4 RGI(1985): “4. De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones. Si se negase a recibirlo, se le remitirá por cualquiera de los medios admitidos en Derecho. Cuando dicha persona se negase a firmar la diligencia, o no pudiese o supiese hacerlo, se hará constar así en la misma, sin perjuicio de la entrega del duplicado correspondiente en los términos previstos en el párrafo anterior. Cuando la naturaleza de las actuaciones inspectoras, cuyo resultado se refiere en una diligencia, no requiera la presencia de una persona con la que se entiendan tales actuaciones, la diligencia será firmada únicamente por los actuarios y se remitirá un ejemplar de la misma al interesado con arreglo a Derecho.

⁷⁷⁹ En este sentido, y de observarse en el transcurso del procedimiento, los requisitos que debían quedar reflejados en las diligencias, el contribuyente podría advertir cual era la verdadera finalidad de las actuaciones inspectoras, lo que igualmente podría ofrecer ante un eventual proceso penal, cual fue el momento en que nació la sospecha del presunto ilícito penal, a través tanto de la actividad indagatoria como de los hechos contemplados, y por ello el momento en que la Inspección debió proceder a realizar el traslado del tanto de culpa. Otra cuestión sería que en las diligencias, la Inspección, no hiciera constar todos y cada uno de los hechos, circunstancias, información obtenida, y demás aspectos que eran objeto del procedimiento, y que por tanto mantuvieran al contribuyente -o a su representante- en el desconocimiento de la verdadera finalidad de las actuaciones. Aspectos que analizaremos posteriormente con mayor detalle.

⁷⁸⁰ Entendemos que por un matiz importante, como era el hecho de que el carácter público del documento que podría conllevar consecuencias de responsabilidad penal para el actuario, en el caso de demostrarse falsedad en la redacción, o en los hechos que contiene, o lo que resulta más evidente, en la ocultación al contribuyente del carácter instructor del procedimiento. Motivo por el que consideramos que -aunque no compartamos esta opinión- sería en los «informes» que no tienen este carácter de documento público, y son de carácter posterior a las diligencias extendidas en el procedimiento, donde se plasmase la valoración del carácter delictivo de los hechos y circunstancias recogidos en diligencia, quedando éstas como documentos que constatan una serie de hechos, omitiendo cualquier valoración. Por los motivos señalados, sería a través de una «comunicación» y no a través de diligencia, el medio que utilizase la Administración tributaria para poner en conocimiento del contribuyente el posible carácter delictivo de los hechos, la cual carece de la posible transcendencia jurídica de la diligencia. Art. 45. RGI(1986) Comunicaciones. 1. Son comunicaciones los medios documentales mediante los cuales la Inspección de los Tributos se relaciona unilateralmente con cualquier persona, en el ejercicio de sus funciones. 2. En las comunicaciones la Inspección de los Tributos podrá poner en conocimiento de los obligados tributarios interesados en las actuaciones así como efectuar a éstos los requerimientos que procedan. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. 3. Las comunicaciones, una vez firmadas por la Inspección se notificarán a los interesados con arreglo a Derecho...”. En el mismo sentido es también de destacar lo dispuesto por el TEAC

Reglamento únicamente exigía la constatación de los hechos que merecieran esta consideración por parte de la Inspección, sin que exigiera constatar esta valoración, por lo que entendemos que la diligencia en la que rezasen estos hechos, no sería una diligencia de las que se debían extender en el procedimiento, sino la diligencia a que se refería el segundo punto del artículo 46 del RGI(1985), “*determinante de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector*”, utilizando la vía establecida en el artículo 48.3.b del RGI(1.986)⁷⁸¹ para concretar el posible aspecto delictivo de los hechos, recogidos en diligencia.

Bajo esta perspectiva, la consideración de un tipo u otro de diligencia, pone relieve que el RGI(1986), arbitró otra articulación más del procedimiento paralelo al de comprobación e investigación tributario, en el que sin el conocimiento del contribuyente, se desarrollarían unas actuaciones de finalidad distinta, tendentes a la recopilación de los hechos y circunstancias que servirían de fundamento a la valoración que de este carácter se plasmara en el informe⁷⁸². Como señalaba MERINO SAENZ⁷⁸³, “[S]i en el curso de actuaciones de comprobación e investigación tributaria se descubren hechos que pudieran ser constitutivos del expresado delito, estos hechos deben quedar documentados en diligencia conforme al artículo 66.2 del vigente Reglamento...” que podían ser “una sola o varias, y puede estar extendida antes de que el actuario se plantee la posibilidad delictiva” y en la que “el actuario no debe hacer apreciación jurídica tributaria ni penal alguna, ni formular al obligado tributario comunicación o advertencia respecto de la posible advertencia del delito” puesto que “el artículo 46.2 del Reglamento de Inspección establece de manera bien precisa que la propuesta del actuario (relativa a la apreciación de indicios delictivos) se incorporará en un documento independiente. Y este documento es el informe, mencionado en el artículo 48.3 del Reglamento”.

en resolución de 26 de septiembre de 1996 (FJ 2º), al señalar que “ Este pronunciamiento de la Inspección sobre una cuestión de fondo (...) hace que la diligencia de constatación de hechos, sin dejar de ser un acto de trámite, encaje entre los actos susceptibles de reclamación a que se refiere el artículo 41.1.b) (...), según el cual son reclamables los actos de trámite que decidan directa o indirectamente el fondo del asunto.”

⁷⁸¹ Art. 48.Informes. 1. La Inspección de los Tributos emitirá, de oficio o a petición de terceros, los informes que: Cuando otros Órganos o Servicios de la Administración, o los Poderes Legislativo y Judicial soliciten informe de la Inspección, se emitirá, tramitándose en su caso, a través de la Dirección General competente o dé la Delegación de Hacienda que corresponda. En particular, se solicitará informe a la Inspección: b) Así mismo, habrá de acompañar informe de la Inspección al expediente que se remita al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando se hayan apreciado indicio de posible delito contra la Hacienda Pública.

⁷⁸² Otra interpretación nos llevaría a entender que, todo lo actuado, manifestado y recopilado en el transcurso de un procedimiento, constará desde el inicio en diligencia, y una vez atisbados indicios delictivos en los hechos, se comunicará al contribuyente -en diligencia- esta apreciación, al igual que, las posibles consecuencias y actuaciones derivadas de ésta.

⁷⁸³ MERINO SAENZ,L.(2000), Inspector Jefe de la Unidad Central de Coordinación en Materia de Delitos contra la Hacienda Pública. Op.Cit.Pág.23.

3ª.- Los hechos y circunstancias recogidos en las diligencias⁷⁸⁴, una vez concluida la fase de comprobación e investigación, servirían de base para la confección del acta de inspección⁷⁸⁵, la cual documentaba el resultado de las actuaciones y contenía la propuesta de liquidación, siendo en todo caso el Inspector Jefe el competente para dictar el acto de liquidación⁷⁸⁶. De los distintos tipos de actas⁷⁸⁷ que se podían emitir, interesa para nuestro trabajo las previas, las de conformidad, disconformidad y las de prueba preconstituida, por ser a partir de éstas cuando podían ser observados todos los elementos de la presunta defraudación⁷⁸⁸.

No queremos con esto obviar, como ya hemos señalado, que el artículo 66 del RGI en su apartado segundo, establecía -ante los casos de un presunto delito del artículo 349 del

⁷⁸⁴ Que se incorporaban al expediente administrativo. Como señala SAINZ DE BUJANDA, F. (1972) "Los actos que componen todo el procedimiento administrativo -y, por tanto, también el de inspección tributaria- se plasman en un conjunto de documentos de diverso contenido y relevancia jurídica, al que se llama expediente administrativo". *Notas de Derecho Financiero*. Pág.181.

⁷⁸⁵ RGI(1986) Artículo 49 Actas de Inspección: "1. Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo o retenedor o bien declarando correcta la misma. Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones."

⁷⁸⁶ RGI(1986) Artículo 60. Liquidaciones tributarias derivadas de las actas. "1. De acuerdo con la letra c) del artículo 140 de la Ley General Tributaria, la Inspección de los Tributos practicará las liquidaciones tributarias resultantes de las actas que documenten los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación. Corresponderá al Inspector-Jefe del Órgano o dependencia, central o territorial, desde el que se hayan realizado las actuaciones inspectoras dictar los actos administrativos de liquidación tributaria que procedan... 2. Cuando se trate de actas de conformidad, se entenderá producida la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, transcurrido el plazo de un mes desde la fecha de ésta, no se ha notificado al interesado acuerdo del Inspector-Jefe competente por el cual se dicta acto de liquidación rectificando los errores materiales apreciados en la propuesta formulada en el acta, se inicia el expediente administrativo a que se refiere el apartado siguiente, o bien se deja sin eficacia el acta incoada y se ordena completar las actuaciones practicadas durante un plazo no superior a tres meses. En este último supuesto, el resultado de las actuaciones complementarias se documentará en acta, la cual se tramitará con arreglo a su naturaleza. 3. Si el Inspector-Jefe observase en la propuesta de liquidación formulada en el acta error en la apreciación de los hechos en que se funda o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordará de forma motivada la iniciación del correspondiente expediente administrativo, notificándolo al interesado dentro del plazo de un mes a que se refiere el apartado anterior. El interesado podrá formular las alegaciones que estime convenientes, dentro de los quince días siguientes a la notificación de acuerdo adoptado. Transcurrido el plazo de alegaciones, en los quince días siguientes se dictará la liquidación que corresponda. 4. Cuando el acta sea de disconformidad, el Inspector-Jefe, a la vista del acta y su informe y de las alegaciones formuladas, en su caso, por el interesado, dictará el acto administrativo que corresponda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones. Asimismo, dentro del mismo plazo para resolver, el Inspector-Jefe podrá acordar que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, practicándose por la Inspección las actuaciones que procedan en un plazo no superior a tres meses. En este caso, el acuerdo adoptado se notificará al interesado e interrumpirá el cómputo del plazo para resolver. Terminadas las actuaciones complementarias, se documentarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitarán según proceda a tenor de sus resultados. Si se incoase acta, ésta sustituirá en todos sus extremos a la anteriormente formalizada y se tramitará según proceda; en otro caso, se pondrá de nuevo el expediente completo de manifiesto al interesado por un plazo de quince días, resolviendo el Inspector-Jefe dentro del mes siguiente. 5. Cuando el acta sea de prueba preconstituida, el Inspector-Jefe dictará el acto administrativo que proceda dentro del mes siguiente al término del plazo para formular alegaciones."

⁷⁸⁷ Artículos 51 a 57 de RGI(1986).

⁷⁸⁸ Que manteniendo una postura conforme al dictado del artículo 77.6 de la LGT (10/1985) y a la voluntad del legislador, no será otro, más que el importe económico establecido por la norma penal.

CP- que los hechos sobre los que existiera una valoración delictiva a juicio del actuario, debían constar en diligencia, constituyendo el acta⁷⁸⁹ un documento que, incluyendo los hechos y circunstancias reflejados en la anterior, motivaba la propuesta de liquidación que el actuario debía proponer, y que ilustraba al Inspector Jefe en la liquidación definitiva; entendiéndose que la valoración transcrita, sería independiente del procedimiento tributario que sobre la formación de la causa, preceda a la denuncia o, a la remisión del expediente administrativo al Ministerio Fiscal. Queremos decir con lo anterior que, la *noticia criminis* no tenía porqué incidir en la redacción y suscripción del acta⁷⁹⁰, porque esta actuación responde a una actividad de gestión tributaria -y no de ámbito sancionador⁷⁹¹-; también es posible que la *noticia criminis* pueda producirse en un momento posterior a la fase de comprobación e investigación, es decir, que la sospecha nazca durante el trámite de liquidación competencia del Inspector Jefe -que confirmaba o rectificaba la propuesta de liquidación-, o bien se observara a la conclusión de la continuación del procedimiento, ordenado con el objeto de completar el expediente⁷⁹².

Un aspecto relevante de estas situaciones, era la obligación o no de comunicar al contribuyente, los motivos que daban lugar a una continuación de las actuaciones, tras haberle sido notificada un acta anterior. El artículo 60.3 del RGT(1986) -acta de conformidad- señalaba que, de observar -el Inspector Jefe- en la propuesta de liquidación, errores en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas, acordaría de forma motivada la iniciación de expediente administrativo, notificándolo al interesado en el plazo de un mes, quien podría formular alegaciones sobre el acuerdo

⁷⁸⁹ Sobre los distintos significados que del «acta de inspección», *Vid*, PALAO TABOADA, C.(1973) *Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección*. Pág.173, CERVERA TORREJON, F.(1975), *Op.Cit.* Pág.123, CALERO RODRIGUEZ, J.R.(1979) *La conformidad del sujeto pasivo en las Actas de Inspección*. Pág.1435 y ss, MANTERO SAENZ, A.(1987) *Procedimiento en la Inspección Tributaria*, Pág.209, ROMERO PL, J.(1989) *Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria*. Pág.1485.

⁷⁹⁰ Cuando además el RGI diferenciaba claramente los dos momentos que coincidían en el procedimiento inspector, como de un lado era la «liquidación», que correspondía al momento de la gestión tributaria, y de otro el «expediente» en clara referencia al sancionador.

⁷⁹¹ El objetivo de las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos (Art.10 RGI-1986) era verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, y no la sanción del posible incumplimiento. Entre las funciones de la Inspección de Tributos (art. 140 LGT-1985), no se recogen las sancionadoras, que se le atribuyen como competencia en el artículo 81.d de la LGT (1985), por motivo del resultado que arroje el procedimiento seguido. Por este motivo es por el que entendemos que la función gestora atribuida a la Inspección a partir de la Ley 10/1.985, de 26 de abril, era independiente al ámbito sancionador que derivara de una actuación de la Inspección, y por tanto exigible que, cuando iniciara un procedimiento tributario de comprobación e investigación, el mismo debía concluir con el acto típico de la gestión tributaria, como es el acto de liquidación.

⁷⁹² En estos últimos, y pese a las alegaciones que el contribuyente hubiera podido realizar con carácter previo a la liquidación definitiva, el acta suscrita no tendría más valor que el de constatar unos hechos de naturaleza tributaria, que posteriormente podían ser considerados presuntamente delictivos, puesto que el Inspector Jefe -tanto en el caso de actas de conformidad como de disconformidad- tenía potestad para dejar sin eficacia el acta incoada o de sustituirla en todos sus extremos, con lo que estas alegaciones realizadas serían relevantes únicamente a efectos del ulterior proceso penal, al constar en el expediente administrativo.

adoptado, por plazo de quince días, para transcurridos éstos, dictar la liquidación que procediera. Por su parte, el artículo 60.4 del RGTI(1986) -acta de disconformidad- disponía que el Inspector Jefe, dentro del mes para resolver, podría ordenar que se completara el expediente por un plazo no superior a tres meses, interrumpiendo por tanto el plazo para resolver. En ambos casos se establecía la obligación de comunicar al contribuyente la continuación de las actuaciones, sin bien lo que no quedaba claro era, si el contenido de la comunicación era simplemente la continuación, o bien el contenido debía ser, el motivo que daba lugar a esa continuación, y no únicamente el resultado de esas actuaciones⁷⁹³.

4ª.- Se mantenía el momento en que debía producirse el traslado del tanto de culpa, cuando la Inspección de los Tributos apreciara la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito, sin hacer referencia -como hace el art.77.6 de la LGT- al carácter de infracción tributaria de las mismas⁷⁹⁴. El traslado podría realizarse por dos vías distintas⁷⁹⁵; la primera directamente ante la Jurisdicción penal mediante denuncia, y la segunda, poniendo los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal para que fuera este el que formulase la querrela. Cualquiera de estas dos vías, tenía como efecto la paralización del procedimiento sancionador -por los hechos trasladados⁷⁹⁶- en tanto el Ministerio Fiscal no devolviera el expediente -entendiendo que no despertaba interés penal- o no existiera un pronunciamiento judicial firme.

⁷⁹³ El artículo 11 del RGI(1986) establecía el carácter general de las actuaciones, salvo para los supuestos que debieran ser parciales, circunstancia que debería ser comunicada al inicio de las actuaciones (11.4.b); el apartado 5 del artículo 11 establecía “Las actuaciones de comprobación e investigación de carácter general podrán limitar su objeto cuando en el curso de su ejecución se pongan de manifiesto razones que así lo aconsejen y se acuerde por el órgano competente. Del mismo modo, a juicio de los actuarios, se podrá ampliar el ámbito de aquellas actuaciones que inicialmente tuvieran carácter parcial.” Lo que no establecía en el RGIT era comunicar al interesado, el motivo de dicha modificación, a menos que el interesado, hiciera uso de lo dispuesto en el artículo 30.4 del RGI(1986) “La Inspección, al inicio de las actuaciones o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado tributario, deberá instruir a éste del significado de aquellas, del procedimiento a seguir, de sus derechos y de las obligaciones y deberes que ha de observar para con la Inspección de los Tributos.” Obligación que, como «deber» también se regulaba en el artículo 7 del RGI (1986) “...la Inspección de los Tributos observará la más exquisita cortesía, guardando a los interesados y al público en general la mayor consideración e informando a aquellos, con motivo de las actuaciones inspectoras, tanto de sus derechos como acerca de sus deberes tributarios y de la conducta que deben seguir en sus relaciones con al Administración, para facilitarles el cumplimiento de obligaciones fiscales, apoyando sus razones con textos legales”.

⁷⁹⁴ Mantenemos por tanto que, no era necesario el inicio de un procedimiento sancionador que calificase la acción u omisión como infracción tributaria, sino que al igual que ya dijimos sobre el RST(1985), el traslado del tanto de culpa se había de practicar cuanto se observara que las acciones u omisiones pudieran ser de carácter delictivo.

⁷⁹⁵ Sobre una u otra Vid. COLLADO YURRITA,P.(1996) Op.Cit.Pág.58-66, y la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de marzo de 1.962. comentada por la Autora, en relación a la denuncia de particulares.

⁷⁹⁶ Por tanto el procedimiento tributario no se paralizaba en su totalidad, sino únicamente en relación a aquellos hechos que presentaban sospecha de delito. En este caso entendemos que, era posible la aplicación, en relación al acta previa, el artículo 50 del Reglamento: b) Cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación. c) Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional.

5ª.- Como novedad, el RGI estableció que, una vez que la Autoridad Judicial tuviera conocimiento de los hechos⁷⁹⁷, cesarían las actuaciones y se pondrían a disposición de aquella los documentos resultantes de lo actuado. En este caso, entendemos que la paralización debía ser inmediata, y los documentos que se pusieran a disposición judicial debían consistir en los que existieran en ese momento en el expediente administrativo, de modo que, estando en fase de comprobación o investigación, no existiría por tanto una diligencia que recogiera la valoración que a juicio del actuario merecían los hechos y circunstancias sobre los que se desarrollaba hasta entonces el procedimiento⁷⁹⁸.

Respecto al resto de normas establecidas en el artículo 66 del RGI(1986), sobre la imposición de sanciones y liquidación -en función del pronunciamiento judicial-, el órgano responsable de realizar el traslado del tanto de culpa, o los efectos de la prescripción, el Reglamento reitera lo ya establecido en el RST(1985), remitiéndonos a lo ya señalado sobre estos aspectos anteriormente.

Del análisis reglamentario realizado, la evolución de la conexión entre el procedimiento y el proceso, a partir del procedimiento establecido por la LGT(1985) podemos resumirla de forma secuencial en las siguientes fases:

Primera: La paralización de las actuaciones debía producirse, conforme al artículo 77.6 de la LGT(1985) una vez que la infracción tributaria revelara carácter delictivo, lo que entendemos significaba que, el procedimiento de comprobación e investigación conducía a una regularización de la situación tributaria del contribuyente de la que resultaba una infracción por importe superior al establecido en la norma penal. A partir de aquí, disponía el artículo 77.6 que, la Administración pasaría el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendría de continuar al procedimiento sancionador, en tanto no se dictara sentencia firme. De lo anterior, entendemos que el legislador no incorporó en la LGT ninguna otra previsión, en relación a un posible sobreseimiento del proceso penal, o en relación al procedimiento de regularización; y no lo incorporó porque no fue intención del legislador regular estas situaciones. En primer lugar, en cuanto al sobreseimiento, el legislador pretendía que a partir de una regularización y liquidación tributaria, la Jurisdicción penal actuara únicamente en el ámbito punitivo de la defraudación, que en caso de absolución, provocaba un retorno al ámbito administrativo, para la posible sanción por infracción tributaria. No pretendía el legislador un resultado distinto, sino que se buscaba la condena de un resultado defraudatorio comprobado, investigado, cuantificado y

⁷⁹⁷ El RGIT lo señalaba como “presente la Autoridad Judicial para formar sumario”, que lo entendemos desde que el momento que el Juez de Instrucción comunicara a la Inspección que paralizase las actuaciones para el traslado del expediente administrativo.

⁷⁹⁸ Circunstancia que igualmente puede suceder, de no haber apreciado indicios de delito al practicar la liquidación en el acta correspondiente.

liquidado. En segundo lugar, tanto el procedimiento de liquidación como, las posibles situaciones que planteara la prescripción, no fueron circunstancias que debieran ser reguladas de otra forma por la LGT(1985), sencillamente porque el mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso, no debía de arrojar resultados distintos a una condena o a una absolución, que en ningún caso afectarían a la liquidación tributaria practicada.

Segunda: El RST(1985) estableció que el traslado del tanto de culpa se produciría cuando las acciones u omisiones pudieran ser constitutivas de delito, lo que suponía un «momento» para el traslado del tanto de culpa, distinto a lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT(1985), que requería que la infracción pudiera ser constitutiva de delito. Esta redacción conllevó a que el importe de la infracción, y no la concreción de ésta en un procedimiento sancionador, fuera motivo para comenzar a discutir si la liquidación debía o no practicarse con carácter previo al traslado del tanto de culpa. Este cambio además, significó el pleno traslado al procedimiento tributario de los elementos que integran el tipo penal, de modo que la Inspección de Tributos ante hechos de posible naturaleza penal, valoraría en el procedimiento tributario de regularización y, con carácter previo al traslado del tanto de culpa, los elementos y requisitos del tipo delictivo⁷⁹⁹. Considerados los hechos como delictivos, el Reglamento otorgaba potestad a la Administración, a través de los Delegados o Directores, de valorar si la defraudación observada por el actuario, merecía o no ser trasladada a la Jurisdicción penal, potestad que significaba homologar -a través de un Reglamento de desarrollo de una Ley ordinaria- en sede administrativa una competencia exclusiva de la Jurisdicción penal, como era -y es- la instrucción de las causas presuntamente delictivas. Por tanto, en vez de ser el Ministerio Fiscal o, el Juez de instrucción quien decidiera sobre el carácter delictivo de la defraudación, existía una pre-instrucción previa en sede administrativa con la intención de calificar esta naturaleza. Por su parte, también contribuyó a establecer la idea del cálculo de la cuota defraudada en sede penal, la regulación en el RST(1985) de la interrupción de la prescripción, ante supuestos de traslado del tanto de culpa. En este sentido, se puede entender que esta suspensión regulaba la liquidación en sede tributaria una vez sustanciado el proceso, y concretada en éste la cuota defraudada. Sin embargo esto no es óbice para entender que, lo que el

⁷⁹⁹ En este sentido, no se puede sino estar totalmente de acuerdo con la Jurisprudencia al afirmar que, tras la entrada en vigor de la Ley 2/1985, de 29 de abril de reforma del Código Penal, la cuantía de la defraudación debía practicarse en sede penal, y se está de acuerdo, no por que así lo disponga la Ley -que no lo dispone en ningún caso- sino por los problemas que representa una instrucción de tinte penal, en sede tributaria, a la luz del procedimiento paralelo que realiza la Inspección de los Tributos, del que si bien no resulta un acto de liquidación, si culmina todas las actuaciones necesarias para concretar el importe de la presunta defraudación.

RST(1985) estableció, era únicamente la posibilidad de practicar una liquidación una vez concluido el proceso, lo que no impedía emitir el acto de liquidación con carácter previo a la remisión de las actuaciones. Además de lo anterior, resulta un tanto irregular, desarrollar a través de una norma reglamentaria de carácter sancionador, funciones y competencias reservadas a la gestión tributaria.

Tercera: El RGI(1986), vino a confirmar el procedimiento establecido por el RST(1.985), debiendo producirse el traslado del tanto de culpa cuando se apreciaran acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito, si bien lo más relevante de esta norma tributaria, radicó en el establecimiento de forma concreta tanto, de las funciones y competencias de la Inspección de los Tributos, como de los derechos y obligaciones del contribuyente en el procedimiento inspector. A partir de éstas, la finalidad del procedimiento inspector no consistía en la investigación de posibles causas delictivas de origen tributario, ni el contribuyente por tanto, se encontraba obligado a colaborar en modo alguno con la Inspección, una vez nacida la obligación de practicar el traslado del tanto de culpa. La cuestión por tanto reside en establecer, el momento en que la apreciación de hechos delictivos impedía continuar con las actuaciones propias de la Inspección, la obligación -no regulada- de comunicar dichas apreciaciones al contribuyente, y la situación del contribuyente ante un procedimiento que podía conllevar la sustanciación de los hechos en sede jurisdiccional. Destacamos del Reglamento, la regulación establecida en torno a la «diligencia» que, como documento público hacía constancia de los hechos observados durante el desarrollo del procedimiento; hechos, sobre los que advertida su posible naturaleza delictiva, serían recogidos en diligencia distinta a aquellas de las que se debía dar una copia al contribuyente, y que servían de vehículo para la valoración que finalmente se plasmara en un informe.

V.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme a los criterios de la Administración tributaria.

De forma paralela al desarrollo reglamentario anterior, asistimos a una evolución *ad intra* de los trámites que en la Administración tributaria se debían seguir ante la apreciación, durante el desarrollo de un procedimiento tributario de comprobación e investigación, de posibles delitos contra la Hacienda Pública, que si bien, se establecían a partir de cauces comunicativos y de actuación entre los distintos órganos de la Inspección de los Tributos -hasta el momento en que se produce el traslado del tanto de culpa-,

provocan cierto distanciamiento respecto al procedimiento de conexión establecido por la LGT(1985).

La Orden de 18 de diciembre de 1985⁸⁰⁰, señalaba en su disposición adicional segunda:

“Cuando las unidades de inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la hacienda publica remitirán lo actuado a través, en su caso, del inspector-jefe respectivo a la inspección regional, la cual designara una unidad regional de inspección que continúe las actuaciones. En este caso, la competencia de esta unidad regional de inspección no precisara el previo acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria a que se refiere el párrafo ultimo del apartado segundo del artículo decimo de la orden de 12 de agosto de 1985, por la que se reorganizó la Administración Territorial de la Hacienda Publica. La Unidad Regional de Inspección podrá devolver el expediente a la unidad de inspección inicialmente remitente si considera que no cabe apreciar hechos que pudieran ser constitutivos de delito.”

El procedimiento establecido en esta Orden, nos ofrece los siguientes particularidades:

1º.- El traslado de los hechos presuntamente delictivos, que el actuario comunica al Inspector Jefe⁸⁰¹, se produce hacia la Dependencia de Inspección Regional, y no al Delegado especial o al Director General, tal y como establece el RST (1985)⁸⁰². Esta

⁸⁰⁰ Por la que se regulan determinados aspectos de las actuaciones de equipos y unidades de inspección dependientes de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°12 de 14 de enero de 1986. Anteriormente, la Orden de 7 de enero de 1985 por la que se desarrollan los Decretos 2335/1983, de 4 de agosto y 221/1984, de 8 de febrero, de estructura orgánica de la Secretaria General de Hacienda y centros directivos y Unidades administrativas de ella dependientes, establecía en su artículo 4º.3.3.4: “El Área de Servicios Especiales y Auditoría se estructurará en las siguientes Unidades: B) Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, que tendrá a su cargo las siguientes funciones: a) Centralizar cuantas actuaciones sean necesarias para la investigación y seguimiento de aquellos expedientes en los que a juicio de los Servicios de Inspección, puedan concurrir circunstancias que indiquen conductas de las que el artículo 319 del Código Penal considera como determinantes de ánimo de defraudar. A estos efectos los Inspectores Jefes, a través del Inspector regional, o éste, en su caso, remitirán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal los expedientes iniciados por la Inspección que por su particular trascendencia deban ser seguidos y en su caso ultimados por esta Unidad especializada. b) La actuación directa en casos graves de fraudes reiterados o especial resistencia a la actuación inspectora, y aquellos otros en los que por su trascendencia, se requiera la actuación represiva ejemplar. c) La coordinación y el establecimiento de criterios en las actuaciones inspectoras que descubran infracciones que puedan ser constitutivas del delito fiscal.

⁸⁰¹ Señala el artículo 2º de la Orden que: “1. Los Jefes de los Equipos y Unidades de Inspección, sin perjuicio de realizar directamente actuaciones inspectoras en su totalidad o en parte, asumirán la responsabilidad del cumplimiento de los objetivos encomendados a la Unidad, distribuirán entre los miembros de ésta las actividades a desarrollar y dirigirán o controlarán la correcta ejecución de las mismas. (...) 6. Los Inspectores adscritos a las Unidades de Inspección desarrollarán las actuaciones, en su caso subordinadas, de comprobación e investigación que les sean encomendadas por el Jefe de la Unidad y podrán con la previa supervisión de éste, ultimar actuaciones de esa naturaleza, formalizando las actas que procedan (...) Los Jefes de Unidad supervisarán, en su caso, las actuaciones de comprobación e investigación, realizadas totalmente por otros miembros de la Unidad, inmediatamente antes de su terminación, pudiendo ejercer su cometido incluso de forma verbal. Dicha supervisión no supondrá acto administrativo alguno ni su falta afectará a la eficacia de las actas o diligencias extendidas, sin perjuicio de la responsabilidad del funcionario causante de la omisión. Al supervisar las actuaciones de comprobación e investigación practicadas, los Jefes de las Unidades de Inspección se asegurarán tanto de la suficiencia de las mismas como de la corrección de las propuestas de regularización resultantes.”

⁸⁰² Si bien es cierto que el artículo 10.2 del RST(1985), se refería literalmente a que serían los Jefes de las unidades administrativas competentes, los que remitirían las actuaciones y diligencias a los Delegados

cadena de traslados, no debía suponer -como ya adelantamos anteriormente- problema alguno respecto al procedimiento de conexión, entendiendo que respondía a un sistema de organización propio, siendo la figura jerárquica superior⁸⁰³, la competente para realizar el traslado del expediente al Ministerio Fiscal o al Juzgado de Instrucción. En este sentido, no contradecía este sistema de comunicación entre órganos de la Administración tributaria, la genérica interpretación de lo establecido en el artículo 77.6 de la LGT(1985) al señalar que «la Administración pasará el tanto de culpa», expresión también utilizada por el artículo 10.1 del RST(1985).

2º.- Sin embargo, antes de producirse el traslado de la causa por el Delegado especial o el Director general a la Jurisdicción correspondiente, existe un trámite previo, como es la designación por parte de la Dependencia Regional de Inspección, de una Unidad que continuaría con las actuaciones, sin existir referencia en la Orden, a que tipo de actuaciones son las que debía continuar la Unidad designada. Entendemos, conforme a la literalidad de la redacción, que estas actuaciones no tenían finalidad distinta a determinar o confirmar el carácter delictivo de los hechos remitidos, y no a continuar con las actuaciones propias del procedimiento inspector, puesto que en caso de no apreciar esta naturaleza, la Unidad Regional devolvía el expediente a la Unidad de Inspección remitente, que intuimos es la que continuaba las actuaciones tributarias de comprobación e investigación hasta la finalización del procedimiento tributario.

Por tanto, en esta cadena de traslados entre de los distintos órganos de la Administración tributaria⁸⁰⁴, y siendo de la misma fecha la Orden que comentamos y el RST(1985), nos encontramos en la primera con un procedimiento no previsto ni en la LGT(1985) ni en el RST(1985) en relación a las actuaciones que debían realizarse, desde que se observaba el posible carácter delictivo de los hechos por el actuario, y el momento

especiales o a los Directores generales, entendemos que esta comunicación se debía realizar al tener la sospecha de una defraudación con posible trascendencia penal, y no tras confirmar la concurrencia de elementos delictivos en sede tributaria, tal y como en adelante estableceremos.

⁸⁰³ Nos referimos a los Delegados especiales de Hacienda o a los Directores generales, que establece el artículo 10.2 del RST(1985).

⁸⁰⁴ La Orden a 12 de agosto de 1985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública (BOE N°207 de 29 de agosto), establece el siguiente organigrama: Delegación de Hacienda Especiales (art.1) de las que depende la Dependencia Regional de Inspección (art.6). Delegación de Hacienda (art.1), competentes en el territorio de su provincia (art.26). En cuanto a las funciones de la Dependencia Regional de Inspección (art.9), se encuentran las de planificación y supervisión de las actuaciones de comprobación, investigación e información de los distintos servicios de inspección existentes en su ámbito, conforme a las directrices y objetivos fijados por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, así como realizar las actuaciones de estudio, informe y asesoramiento en cuestiones de su competencia cuando así se estime necesario. Por su parte, serán funciones de la Dependencia de Inspección de Hacienda (art.37), la investigación de los hechos imposables, la comprobación de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones tributarias, las actuaciones inquisitivas y de información para la aplicación de los tributos, y en general las derivadas del artículo 140 de la LGT y demás disposiciones derivadas.

en que el Delegado o el Director «pasan» las actuaciones a la Jurisdicción competente. Se advierte también que, no se señalaba en este procedimiento ningún tipo de comunicación hacia el contribuyente investigado, ni se mencionaban los requisitos que debían concurrir para el cambio de actuario, más allá de la simple advertencia de unos hechos que pudieran ser constitutivos de delito, siendo la nota más relevante que, la Unidad Regional a la que se trasladaba el expediente, tendría como principal competencia, continuar con las actuaciones de investigación de la posible naturaleza penal de los hechos, o de devolverlas a la Unidad de Inspección remitente, de no apreciar circunstancias delictivas.

Por tanto es indudable que esta Orden, consolida también una competencia de nivel orgánico para la Inspección de los Tributos, que en ningún caso le venía otorgada por Ley, y que invadía las competencias propias del Orden penal, desde el momento en que, ante la advertencia del actuario remitente -y del Inspector Jefe- de la posible naturaleza penal de los hechos, el expediente administrativo se retenía en sede tributaria con el único objeto de comprobar o investigar el carácter delictivo de éstos. A partir de aquí, no era posible entender la formación de un expediente administrativo que de forma estimativa circunstanciaba el carácter delictivo deducido de los hechos (art.111.6 LGT 1985), sino de la formación de un expediente administrativo en el que, a través de diversas instancias, se constataba que los hechos eran delictivos⁸⁰⁵, y únicamente a partir de esa certeza, se trasladan a la Jurisdicción penal.

Será en la Circular⁸⁰⁶ de 8 de mayo de 1986 de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria⁸⁰⁷, donde es establezcan más claramente las afirmaciones que antes realizadas, al disponer en su instrucción segunda⁸⁰⁸:

⁸⁰⁵ Sin perder de vista que es la estimación que realiza un órgano de la Administración, que además es el especializado en la materia, y que de forma evidente pretende una condena del contribuyente investigado; resultando igualmente obvio, que cualquier duda sobre la tipicidad de la defraudación, no daría lugar a este trámite de comunicación, permaneciendo la infracción con el carácter tributario que le pudiera corresponder.

⁸⁰⁶ Por la que se establecen criterios para la aplicación de los artículos 77 a 89 de la Ley General Tributaria y del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. Se puede consultar en www.vlex.es/vid/anexo-xiii-284698

⁸⁰⁷ Real Decreto 2335/1983, de 4 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda. BOE N°216 de 9 de septiembre.

⁸⁰⁸ Instrucciones que se reproducen a posteriori en la Circular de 18 de diciembre de 1.988, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre criterios a seguir en las actuaciones relativas a presuntos delitos contra la hacienda Pública, que reiteran el deber de la Administración tributaria de abstenerse de iniciar procedimiento sancionador alguno cuando existan indicios de delito contra la Hacienda y, así mismo de realizar la correspondiente liquidación definitiva, salvo que el presunto delito fiscal lo sea del artículo 350 bis, y el deber de documentar los elementos objetivos y subjetivos del tipo penal -los hechos y circunstancias que fundamentaban la responsabilidad penal- en el expediente realizado por la Administración, que debía estar formado por todo lo actuado, diligencias y comunicaciones. *Vid.* MARTIN LOPEZ, M.T. (1994) *Aspectos procesales del delito contra la Hacienda Pública*, quien opinaba que, al ser este expediente una prueba documental en el proceso con la consiguiente importancia que ello implicaba para el contribuyente, en sus declaraciones debería haber estado asistido de letrado. Pág.219.

“Procedimiento sancionador administrativo y delitos contra la Hacienda Pública.

De acuerdo con el apartado 6.º del artículo 77 de la Ley General Tributaria, el artículo 10 del Real Decreto 2.631/1985, de 18 de diciembre, y el apartado 2.º de la Disposición Adicional de la Orden de 18 de diciembre de 1985, cuando una unidad de inspección, a través de cualquiera de sus componentes, aprecie la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, remitirán lo actuado, a través si lo hubiere del Inspector-Jefe respectivo, a la Inspección Regional, la cual designará una Unidad Regional de Inspección que continúe las actuaciones. La Unidad Regional de Inspección podrá devolver el expediente a la Unidad de Inspección inicialmente remitente si considera que no cabe apreciar hechos que pudieran ser constitutivos de delito, haciéndolo constar así en un informe.

En otro caso, la Unidad Regional de Inspección actuante o la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal en su caso, extenderá cuantas diligencias procedan para recoger todos los hechos que contribuyan a poner de manifiesto la existencia de delito e incluso la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 349 del Código Penal y relativa a la cuantía de lo defraudado por más de cinco millones de pesetas. La unidad actuante no incoará acta alguna cuando los hechos pudieran ser constitutivos del delito previsto en el artículo 349 del Código Penal. Cuando los hechos pudieran venir recogidos en el artículo 350 bis del Código Penal, la unidad incoará las actas que procedan pero se abstendrá de instar la iniciación de expediente sancionador alguno por infracción simple en relación con tales hechos. En definitiva, la aparición de hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública supone no sólo la paralización del expediente sancionador sino también del expediente de gestión, cuando el delito venga tipificado en el artículo 349...”

Con idéntica redacción inicial a la Orden anterior, esta Circular, confirma lo que ya afirmábamos; el traslado a una Unidad Regional de Inspección, no tenía por objeto la continuación de un procedimiento de comprobación e investigación tributario, que hasta el momento realizaba el actuario remitente, sino que la finalidad de este cambio se concretaba en las siguientes actuaciones, que se extenderían en diligencias⁸⁰⁹:

1ª.- Recoger todos los hechos que contribuyeran a poner de manifiesto la existencia de delito. En este sentido entendemos, que las actuaciones de la Unidad Regional se asemejaban a las de una instrucción penal, puesto que no tenían otra finalidad más que investigar la posible naturaleza penal de unos hechos⁸¹⁰, distanciándose por tanto de las funciones y competencias atribuidas a la Inspección de los Tributos⁸¹¹, así como «de la

⁸⁰⁹ A efectos claro está, del valor probatorio que, como documento público se les había atribuido por la LGT(1985).

⁸¹⁰ En este sentido, y tal y como afirmábamos en apartados anteriores, estas actuaciones de investigación, no tenían por objeto obtener datos que pudieran ayudar al Ministerio Fiscal o al Juez de Instrucción a dilucidar la posible naturaleza delictiva de los hechos, sino que se pretendían “poner de manifiesto la existencia del delito”; lo que de forma inequívoca significaba, una voluntad manifiesta de la Administración tributaria, de que los hechos que se trasladen al proceso penal fueran definitivamente merecedores de condena, voluntad que como más adelante estableceremos, conllevaba a que estas actuaciones, colisionaran con los derechos del contribuyente, y con los principios que inspiran y dirigen el proceso penal.

⁸¹¹ Artículo 1 del RGI(1986): “Constituyen la Inspección de los Tributos los Órganos de la Administración de la Hacienda Pública que tienen encomendada la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización

razón de ser y objetivo primordial que tiene la inspección tributaria» que, según la exposición de motivos del RGI(1986), era «*preservar la virtualidad de un mandato constitucional*», encauzando «*la gestión de los tributos de manera que la justicia constitucional no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas*». ⁸¹²

2ª.-Recoger la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad prevista en el artículo 349 del Código Penal, y relativa a la cuantía de lo defraudado por más de cinco millones de pesetas, que no pretende resultado distinto que concretar en sede tributaria el importe de la defraudación ⁸¹³.

correspondiente.” Artículo 2 del RGI(1986): “Corresponde a la Inspección de los Tributos: a) La investigación de los hechos imposables para el descubrimiento de los que sean ignorados por la administración y su consiguiente atribución al sujeto pasivo u obligado tributario. b) La integración definitiva de las bases tributarias mediante el análisis y evaluación de aquellas en sus distintos regímenes de determinación o estimación y la comprobación de las declaraciones y declaraciones-liquidaciones para determinar su veracidad y la correcta aplicación de las normas, estableciendo el importe de las deudas tributarias correspondientes. c) Comprobar la exactitud de las deudas tributarias ingresadas en virtud de declaraciones-documentos de ingreso. d) Practicar las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación. e) Realizar, por propia iniciativa o a solicitud de los demás órganos de la administración tributaria, aquellas actuaciones inquisitivas o de información que deban llevarse a efecto cerca de los particulares o de otros organismos, y que directa o indirectamente conduzcan a la aplicación de los tributos. f) La comprobación del valor de las rentas, productos, bienes y demás elementos del hecho imponible. g) Verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos para la concesión o disfrute de cualesquiera beneficios, desgravaciones o restituciones fiscales, así como comprobar la concurrencia de las condiciones precisas para acogerse a regímenes tributarios especiales, principalmente los relacionados con el tráfico exterior de mercancías. h) la información a los sujetos pasivos y demás obligados tributarios sobre las normas fiscales y acerca del alcance de las obligaciones y derechos que de las mismas se deriven. i) El asesoramiento e informe a los órganos de la hacienda pública en cuanto afecte a los derechos y obligaciones de esta, sin perjuicio de las competencias propias de otros órganos. j) cuantas otras funciones se le encomienden por los órganos competentes del Ministerio de Economía y Hacienda.

⁸¹² Nada tenía que ver, la gestión de los tributos, con la investigación en sede tributaria de posibles delitos; que de otro lado responde precisamente a una deficiente aplicación de las normas jurídicas para no menoscabar la justicia constitucional, desde el momento que se conculcaban los derechos del contribuyente investigado, obligándole a colaborar en un procedimiento paralelo con la excusa de un procedimiento tributario; al igual que se conculcaban sus derechos, al impedirle acudir a la vía contenciosa administrativa, al negarle el acto de liquidación a que tenía derecho, con carácter previo al proceso penal.

⁸¹³ En esta posición, el importe de la defraudación se consideraba como condición objetiva de punibilidad, y no como elemento del tipo; sin embargo la Circular, lejos de contradecirse, establecía dos actuaciones distintas. De un lado investiga y recogía los hechos que ponían de manifiesto la existencia del delito, lo que conlleva instruir la posibles circunstancias volitivas que causaban la defraudación; es decir, se orienta la investigación a constatar en sede tributaria la concurrencia del dolo o culpa en la defraudación. De otro lado, la investigación se orientaba al cálculo del importe de la cuantía defraudada. De lo que entendemos que, la Administración tributaria al acudir al concepto de «condición objetiva de punibilidad», pretendía eludir el carácter instructor de estas actuaciones tributarias, de modo que al enfocar éstas al cálculo de la cuantía -que no liquidación-, simulaba permanecer en la esfera de la competencia tributaria, sin invadir las propias de la Jurisdicción penal para determinar la concurrencia de dolo o culpa en la defraudación. Pretensión que no obstante quedaba desdibujada, por las simultaneas actuaciones dirigidas a poner de manifiesto la existencia del delito, y que por la propia semántica conducían concretar en sede tributaria todos los elementos y requisitos del tipo penal, desde la posición de que la cuantía era y es un elemento del tipo.

3ª.- En esta Circular, como tampoco lo hacía la Orden de diciembre de 1985, no se disponía la comunicación al contribuyente investigado del motivo y cambio de actuario⁸¹⁴, lo que producía dos situaciones distintas. Por un lado y, en el caso de que las actuaciones fuesen devueltas al actuario remitente -al no observarse circunstancias delictivas-, era posible que se mantuviera al contribuyente en la ignorancia de lo sucedido⁸¹⁵. Por otro lado, cabe pensar que las actuaciones de la Unidad Regional se podían extender de forma incierta, lo que incidiría en los «tiempos» que rigen el procedimiento de comprobación e investigación, pese a no tener éste un plazo concreto de finalización⁸¹⁶. Pero la cuestión en este punto, sería concretar si, lo que se comunica al contribuyente era un cambio de actuario que simplemente va a continuar con las actuaciones, o bien, lo que se comunicaba al contribuyente era el cambio de actuario, por motivo de la posible concurrencia de un delito de defraudación tributaria⁸¹⁷. En el primer caso, y de no advertir al contribuyente de la finalidad de las actuaciones, era evidente que nos encontrábamos ante una actuación irregular de la Administración, puesto que con el pretexto de continuar con unas supuestas actuaciones de comprobación e investigación, lo que realmente se estaba realizando era

⁸¹⁴ La diferencia estriba en que esta Circular, es coetánea al RGI(1986), por lo que a diferencia de la Orden de diciembre de 1985, a partir de la entrada en vigor del RGI(1986) se deberán observar ciertos aspectos que afectan tanto al procedimiento inspector, como a los derechos y deberes del contribuyente.

⁸¹⁵ Contando que estas actuaciones de investigación no significaran una interrupción injustificada de las actuaciones originales, que conllevaran a los efectos señalados por el artículo 31.4 del RGI(1986), al que ahora nos referiremos, y teniendo presente lo dispuesto por el artículo 24.2 del RGI “Todos estos obligados tributarios tendrán derecho a ser informados del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso...”

⁸¹⁶ En principio y tal y como disponía el artículo 31 del RGI(1.986) “Iniciadas las actuaciones inspectoras, deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter.”, y que como señalaba la exposición de motivos del mismo Reglamento “Las actuaciones de la Inspección han de entenderse concluidas cuando practicadas todas las pesquisas y pruebas que procedan se extiendan o formalicen las actas o diligencias que recojan el resultado de dichas actuaciones.” Por su parte el artículo 42 del RGI establecía que: “Las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para fundamentar los actos de gestión que proceda dictar, bien considerando correcta la situación tributaria del interesado, o bien regularizando la misma con arreglo a derecho.” No obstante, conclusión y terminación no son conceptos análogos, puesto que la terminación del procedimiento se producía, según el artículo 42 del RGI “Cuando proceda concluir las actuaciones inspectoras, se procederá sin más, a documentar el resultado de las mismas conforme a lo dispuesto en el título segundo de este Reglamento, entendiéndolas así terminadas.”

⁸¹⁷ Entendemos que el «alcance» de las actuaciones de comprobación e investigación, en este caso, no queda referido al carácter general o parcial previsto en el artículo 11 del RGI, puesto que este carácter desaparece, al no responder las actuaciones que realice la Unidad Regional al procedimiento original, sino a una investigación del carácter delictivo de los hechos. En el mismo sentido, las actuaciones que realice la Unidad Regional no se pueden identificar con las dispuestas en el artículo 10 del RGI, puesto que no responden al mismo objeto y finalidad. Artículo 10: “1. Las actuaciones de comprobación e investigación de la Inspección de los Tributos tendrán por objeto verificar el adecuado cumplimiento por los sujetos pasivos u obligados tributarios de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública. 2. Con ocasión de estas actuaciones la Inspección comprobará la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias de cualquier naturaleza consignados por los sujetos pasivos u obligados tributarios en cuantas declaraciones y comunicaciones se exija para cada tributo. Así mismo investigará la posible existencia de elementos de hecho u otros antecedentes con trascendencia tributaria que sean desconocidos total o parcialmente por la Administración. Finalmente, determinará, en su caso, la exactitud de las operaciones de liquidación tributaria practicadas por los sujetos pasivos o retenedores y establecerá la regularización que estime procedente de la situación tributaria de aquellos.”

una actuación de finalidad distinta⁸¹⁸, pese a que de ésta se obtuviera un resultado tributario, que debería conllevar a la regularización de la situación tributaria mediante un acto de liquidación. En el segundo caso, lo que se ponía de manifiesto al contribuyente era que las actuaciones que iban a realizar, lo eran para concretar el carácter delictivo de los hechos conocidos a raíz del procedimiento tributario de origen⁸¹⁹. En esta situación, entendemos que las obligaciones recogidas en el artículo 24 del RGI(1.985)⁸²⁰, no eran ya exigibles al contribuyente, puesto que las actuaciones siguientes y por lo que venimos estableciendo, no respondían ya a la naturaleza y finalidad del procedimiento de inspección⁸²¹.

4ª.- La aparición de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública daba lugar no sólo la paralización del expediente sancionador sino también del expediente de gestión, cuando el delito viniera tipificado en el artículo 349. Este mandato⁸²², siendo -en principio- coherente con lo establecido en la LGT(1.985), en el RST(1985) y en el RGI(1986)⁸²³ respecto a la paralización del procedimiento sancionador, establecía una suspensión también del procedimiento de gestión, que en ningún caso venía regulado ni exigido en estas normas tributarias. Además, es de observar que esta tres normas establecían de forma literal que "...la Administración pasará el tanto de culpa a la

⁸¹⁸ El artículo 30.4 del RGI(1985) dispone que: "La Inspección, al inicio o en cualquier momento del procedimiento y a solicitud del obligado tributario, deberá instruir a éste acerca del significado de aquellas, del procedimiento a seguir, de sus derechos y de las obligaciones y deberes que ha de observar para con la Inspección de los Tributos", actuaciones que además, conforme al artículo 7.1 del RGI realizará con sometimiento pleno a la Ley y al Derecho, observando la más exquisita cortesía y consideración de los derechos y deberes de los interesados (art.7.2 RGI), circunstancias que consideramos exigibles conforme a lo dispuesto en el artículo 24.2 RGI al señalar que "Todos estos obligados tributarios tendrán derecho a saber del alcance de la actuación que lleve a cabo la Inspección en cada caso...", «alcance» que consideramos de significado distinto al señalado en el artículo 11 del RGI, entendiéndolo que atiende al objeto, motivo y finalidad del procedimiento, y no al aspecto general o parcial de las actuaciones.

⁸¹⁹ Situación inconcebible, puesto que sería reconocer que la Inspección actuaba como Juez instructor.

⁸²⁰ Artículo 24.1 RGI(1986): "Están obligados a atender a la Inspección de los Tributos e intervendrán en el procedimiento de inspección: a) Los sujetos pasivos de los tributos, lo sean como contribuyentes o como sustitutos. b) Los retenedores de cuotas tributarias a cuenta de cualquier tributo. c) La Sociedad dominante del grupo a los efectos del régimen de declaración consolidada. d) Los sucesores de la deuda tributaria. e) Los responsables solidarios desde que sean requeridos por la Inspección para personarse en el procedimiento. f) Quienes estén obligados por las normas vigentes a proporcionar a la Administración cualesquiera datos, informes o antecedentes con transcendencia tributaria. g) Los sujetos infractores a que se refiere la letra 1) del apartado tercero del artículo 77 de la Ley General Tributaria desde que se inicien las actuaciones dirigidas a establecer su responsabilidad por las infracciones que hubieran podido cometer."

⁸²¹ En este sentido entendemos igualmente que (art.7.4 RGI), los datos informes o antecedentes, obtenidos por la Inspección de los Tributos en virtud de lo establecido en el artículo 111 de la LGT(1985), serían datos que no debían incidir en los «tiempos» del procedimiento inspector iniciado por el actuario remitente, cuando hubieran sido obtenidos a partir del inicio de las actuaciones de la Unidad Regional designada, puesto que su finalidad no respondía a la naturaleza y finalidad de las funciones y competencias de la Inspección de los Tributos, sino a una actuaciones instructoras con la finalidad de demostrar en sede tributaria la existencia de un delito. Actuaciones que de otra parte, bien podían ser perfectamente desarrolladas, a partir de la cooperación (art.15.2 y 66.4 RGI) y auxilio judicial, una vez solicitadas por la Autoridad Judicial o policial.

⁸²² Con efectos, entendemos, únicamente entre órganos o Unidades de la Inspección, y no predicable respecto al contribuyente investigado por lo que a sus derechos le afecta.

⁸²³ Que entraría en vigor el día 1 de junio de 1986.

jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador”⁸²⁴, lo que a todas luces inducía a entender que el procedimiento de regularización había concluido, debiendo paralizar la fase sancionadora del procedimiento. En este sentido, se podría intentar justificar que el procedimiento de gestión y el sancionador, al sustanciarse bajo un mismo órgano, como era la Inspección de los Tributos, se iniciaran, desarrollaran y concluyeran al mismo tiempo -o en un único acto-, motivo por el que las normas tributarias señaladas atendían a la paralización del sancionador -y no a su «no inicio»- al entender que se encontraba ligado al de regularización. Si partimos de esta posición⁸²⁵, era posible establecer tres procedimientos distintos dentro de una misma actuación de la Inspección. Un procedimiento de comprobación e investigación, cuya primera finalidad se dirigía a comprobar el correcto o incorrecto cumplimiento de las obligaciones formales y materiales del contribuyente⁸²⁶, siendo la investigación utilizada en su caso para acceder a los hechos desconocidos, ocultados o indebidamente declarados por el contribuyente. Las conclusiones a las que llegara la Inspección en este primer procedimiento, conllevaban la regularización -o no- de la situación tributaria del contribuyente, que se realizaría a través de un segundo procedimiento, distinto -y entendemos independiente- como es el de liquidación, que respondiendo a la original función de gestión de los tributos, determinaba el importe defraudado y la deuda tributaria a ingresar. Por último, y en función del resultado de la liquidación, existiría un tercer procedimiento, cuya finalidad era calificar la infracción tributaria y, sancionar ésta.

Por tanto, y siguiendo la redacción literal de la Circular, una postura que aceptase la paralización del procedimiento sancionador no respondería a ninguna lógica, puesto que al no existir un resultado en el de regularización, no era posible paralizar el sancionador, ya que al no existir cuota defraudada -y por tanto infracción- no existía motivo para su inicio.

⁸²⁴ Sin hacer referencia al «no inicio» del procedimiento sancionador, expresión que hubiera sido más acorde conforme a la regulación del RST(1985) y el RGI(1986) dado que su redacción atiende a «las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito», en vez de, a «las infracciones que pudieran ser constitutivas de delito», establecida en la LGT(1985).

⁸²⁵ Sobre la que ya nos pronunciamos en su momento, entendiendo que la atribución de funciones de gestión a la Inspección, o la designación de ésta como órgano competente para imponer sanciones derivadas de sus actuaciones, no tiene porqué significar la sustanciación de conjunta e inseparable de cada expediente, pese a que así se hiciera.

⁸²⁶ Señala la Exposición de Motivos del RGI(1986) “La evolución posterior de dicha gestión ha estado presidida por una expansión del sistema de declaraciones-liquidaciones, de modo que es el propio administrado quien materialmente realiza las operaciones de liquidación tributaria, asumiendo no sólo las tareas de cálculo, sino especialmente las de calificación jurídica que ello supone. Esta situación de la gestión tributaria es la que debe ser afrontada por la Inspección de los Tributos, diversificando sus funciones que ya no pueden comprender simplemente la investigación de hechos imposables desconocidos para la Administración y de sencilla configuración. La inspección de los tributos supone una actividad esencialmente de comprobación o verificación del carácter exacto y completo de las declaraciones-liquidaciones practicadas por los administrados.”

Descartada la razón que paralizaba el sancionador, debemos analizar los motivos que llevaron a entender que se debían paralizar los otros dos procedimientos. Es obvio que, el de comprobación e investigación⁸²⁷ se encontraba iniciado⁸²⁸, y es en éste donde se apreciarán las acciones u omisiones que podrían ser constitutivas de delito. Esta apreciación, de forma ineludible, debía girar en torno a un importe que la Inspección de los Tributos considerara que debía haber sido ingresado en las arcas públicas, importe que además superaba el límite económico del tipo penal⁸²⁹. A partir de aquí, el traslado del expediente entre uno u otro órgano tributario, como establecía la Circular, no tenía otra finalidad más que concretar la existencia de la defraudación de carácter penal⁸³⁰. Producido el traslado a la Unidad Regional, entendemos que el procedimiento de comprobación original quedaba suspendido⁸³¹ -o como mínimo retardado-, y lo que realmente sucedía es que se iniciaba un procedimiento de investigación por un órgano distinto, con el objeto y finalidad de concretar los hechos y circunstancias de carácter delictivo que habían sido advertidas por el actuario. Una vez concretadas estas sospechas en el procedimiento paralelo, el tributario establecía la cuantía defraudada, por lo que, lo que realmente no se paralizaba el procedimiento de gestión -como pretende la Circular-, puesto que éste se había desarrollado y había concluido -de forma simultánea al procedimiento de investigación -, sino que lo que se pretendía paralizar era el procedimiento de liquidación, omitiendo el acto administrativo propio de la gestión tributaria que, permitía al contribuyente acudir a una instancia administrativa superior que decidiera si la actuación

⁸²⁷ Según la Exposición de Motivos del RGI(1986) “Las actuaciones de comprobación e investigación se configuran como las típicas y fundamentales de la Inspección de los Tributos. Tales actuaciones se regulan sin establecer, pues, una distinción radical entre la comprobación y la investigación como funciones de la Inspección; comprobación e investigación aparecen como dos vertientes o aspectos de una misma actuación inspectora dirigida a verificar en definitiva la corrección de la situación tributaria de un sujeto pasivo u obligado tributario.”

⁸²⁸ Otra circunstancia será, y a la que nos referiremos en apartados posteriores, cuando el procedimiento de comprobación e investigación, se inicie de forma posterior al nacimiento de la sospecha.

⁸²⁹ El carácter unidireccional con el que muchas veces se analiza el proceso lógico por el cual la Administración llega a la sospecha delictiva (inicio, comprobación, investigación, cuantificación, sospecha, informe y traslado) debe ser descartado, puesto que la sospecha no nace del importe de la infracción, sino de las circunstancias que llevan a ésta, siendo la cuantía el elemento de cierre de las sospechas observadas en el transcurso del procedimiento tributario de comprobación e investigación.

⁸³⁰ De otra forma, sería el actuario inicial quien seguiría sus actuaciones hasta la fase de conclusión del procedimiento, o bien sería que quien diera traslado de los hechos a la Jurisdicción competente, para que precisamente fuera en esta sede, en la que se estableciera el carácter delictivo de la presunta defraudación. En relación al carácter unidireccional antes referido, debe igualmente descartarse que las actuaciones de carácter jerárquico se produzcan tras la cuantificación de la cuota no ingresada por el actuario, para concretar a partir de ésta, el presunto carácter delictivo de la infracción. Como venimos señalando, la sospecha en sede de inspección -o incluso de gestión- de una conducta aparentemente delictiva, ponía en marcha el procedimiento paralelo para concretar la sospecha, constituyendo el resultado económico el resorte que activara el traslado del tanto de culpa.

⁸³¹ No con el carácter suspensivo o de paralización a que se refieren las normas tributarias en relación a los procedimientos, sino con una ralentización en espera de las necesidades de investigación del procedimiento paralelo.

de la Administración y resultado de la regularización tributaria, era o no acorde a derecho. Unido a lo anterior, y pese a entender «no iniciado» el procedimiento sancionador, el procedimiento de investigación desarrollado por la Unidad Regional, no hace otra cosa distinta a incoar un verdadero procedimiento sancionador -eso si, con carácter distinto al tributario-, puesto que la finalidad de la Circular era «recabar todos los hechos que contribuyan a poner de manifiesto la existencia de delito», que en sentido tributario equivaldría a establecer los hechos que concretarían la infracción tributaria, lo que finalmente nos lleva a afirmar que, el único procedimiento objeto de paralización es el de liquidación, puesto que los otros se habían desarrollado de forma completa, sin la participación del contribuyente, y hasta el momento en que la Administración hubiera considerado suficientes los resultados obtenidos, que de otra forma y, en el ámbito del procedimiento tributario se podían traducir en los que hubieran resultado suficientes para practicar la regularización tributaria y, la imposición la sanción correspondiente⁸³².

A partir de esta Circular, como decimos, serán únicamente las actuaciones de liquidación las que quedarían suspendidas en tanto se sustanciaba el proceso penal, sin que esta suspensión respondiera a ningún precepto legislativo o reglamentario, sino al contrario, a una decisión de la propia Administración tributaria⁸³³.

Por su parte la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986⁸³⁴, que desarrollaba ciertos aspectos orgánicos⁸³⁵ del RGI(1986), recogía en su artículo 18:

⁸³² Por tanto, conforme a la Orden de diciembre de 1985 y a la Circular de mayo de 1986, no se puede hablar de un simple cambio de actuario en el procedimiento de comprobación e investigación tributario, sino del inicio de un procedimiento distinto cuya única finalidad consistía en instruir una causa penal en sede tributaria. Conforme al artículo 10 del RGI(1986), las actuaciones de comprobación e investigación tenían por objeto verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, mediante la comprobación de la exactitud y veracidad de los hechos y circunstancias consignados en las declaraciones y comunicaciones exigidas por cada tributo, y la investigación de hechos y antecedentes de trascendencia tributaria desconocidos total o parcialmente por la Administración, con la finalidad de determinar la exactitud de las operaciones de liquidación practicadas por los sujetos, para establecer la regularización procedente de la situación tributaria.

⁸³³ «Fue la Administración tributaria y la practica administrativa la que inicialmente, y sin respaldo legal alguno, determinó que la paralización de las actuación sancionadora (posterius) se extendiera también a la actuación administrativa de comprobación y liquidación (prius), amalgamadas ambas, entonces, en el seno del mismo procedimiento de inspección. Sin embargo, la decisión del paralizar el «procedimiento administrativo», tras la aparición de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, no se produjo hasta la modificación introducida por la Ley 25/1995, de 20 de julio, en el ya referido artículo 77.6 LGT». Vid. CASADO OLLERO, G (2008) *Administración tributaria y delito fiscal*. Pág.1598.

⁸³⁴ BOE Nº129 de 30 de mayo de 1986.

⁸³⁵ Artículo 1. OM de 26 de mayo de 1986: «Órganos con atribuciones propias de la Inspección de los Tributos. Las funciones o atribuciones propias de la Inspección de los Tributos, en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, serán ejercidas por los siguientes Órganos: a) En la esfera central y respecto de todo el territorio nacional: 1.º Por la Oficina Nacional de Inspección y el Área de Servicios Especiales y Auditoría, integradas en la Subdirección General de Inspección Centralizada de citado Centro directivo. 2.º Por la Unidad Central de Información, integrada en la Subdirección General de Inspección Territorial de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. b) En la esfera de la Administración Periférica de la Hacienda Pública y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado primero, del artículo 17 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos:

“Actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública.

1. Cuando las Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública remitirán lo actuado a través, si lo hubiere, del Inspector-Jefe respectivo a la Inspección Regional, la cual designará una Unidad Regional de Inspección que continúe las actuaciones.

En este caso, la competencia de esta Unidad Regional de Inspección no precisará el previo acuerdo de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria a que se refiere el párrafo tercero del apartado segundo del artículo 4.º de esta Orden.

Dicha Unidad Regional de Inspección examinará el expediente y podrá optar por:

a) Devolverlo motivadamente a la Unidad de Inspección que inició las actuaciones si considera que desde luego no se aprecian hechos que puedan ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.

b) Tomar a su cargo el expediente, bien realizando la propia Unidad Regional de Inspección todas las actuaciones necesarias para la terminación del expediente, bien dirigiendo las actuaciones de la Unidad de Inspección que inició el mismo.

c) Proponer al Inspector regional que las actuaciones se lleven a cabo dentro del Área de Servicios Especiales y Auditorías, cuando las necesidades del servicio o la importancia y complejidad de las actuaciones así lo aconsejen. El Jefe del Área decidirá la remisión del expediente a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal o su devolución a la Unidad Regional de Inspección.

2. La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública. A estos efectos, los Inspectores regionales comunicarán al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditorías las actuaciones de esta naturaleza, así como las Incidencias que se produzcan hasta la terminación del expediente.

Además de en los supuestos previstos en el número anterior, la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal actuará directamente en los siguientes casos:

a) En expedientes que, iniciados en el ámbito de una determinada demarcación territorial, exijan la realización de actuaciones de ámbito nacional o que afecten a varias Delegaciones de Hacienda Especiales.

b) En expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección o por las Unidades Regionales de Inspección, cuando así lo acuerde el Director general de Inspección Financiera y Tributaria.

c) En expediente que inicie la propia Unidad Especial, cuando así lo acuerde el Director general de Inspección Financiera y Tributaria.

El primer aspecto que despierta interés en la presente Orden, respecto a las al RST(1985), el RGI(1986), la Orden y Circular antes analizadas, es que no hacía referencia a acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, sino que atendió directamente a «hechos» que pudieran ser constitutivos de delito. Si como ya comentamos en relación al RST(1985), el cambio de redacción respecto a «infracciones que pudieran ser constitutivas de delito» establecido por la LGT(1985), adelantaba el traslado del tanto de culpa a la conclusión del procedimiento de regularización, la utilización por esta Orden de la expresión «apreciación de hechos que puedan ser constitutivos de delito», adelantaba el momento temporal en que debiera producirse el

1.º Por la Dependencia Regional de Inspección, respecto de la demarcación territorial de cada Delegación de Hacienda Especial. 2.º Por la Dependencia de Inspección y por los servicios de inspección de las distintas Administraciones de Hacienda, en cuanto al ámbito territorial de cada Delegación de Hacienda. A los efectos del Reglamento General de la Inspección de los Tributos y de lo dispuesto en esta Orden, tendrán la consideración de Órganos o dependencias inspectoras todos los Órganos o servicios a los que se refiere este artículo.

traslado del tanto de culpa, incluso de forma anterior al inicio del propio procedimiento de comprobación e investigación.

La valoración de la naturaleza delictiva de una infracción tributaria, conllevaba de forma inherente la determinación previa de un importe defraudado, al igual que la observación de acciones u omisiones que pudieran ser delictivas, requerían del inicio de un procedimiento tributario, que como mínimo comprobara que esas acciones u omisiones se habían producido. Si embargo, esta Orden queda referida a «hechos», los cuales entendemos, podían ser observados una vez iniciado el procedimiento tributario de comprobación e investigación, o bien ser observados sin la necesidad de iniciar este, de acuerdo a la información que la Administración tributaria tuviera del contribuyente⁸³⁶.

Las competencias establecidas por esta Orden, una vez apreciados los «hechos» que pudieran constituir delito contra la Hacienda Pública, partían de unas actuaciones iniciadas⁸³⁷, que se trasladaban a la Dependencia Regional de Inspección, la cual designaría una Unidad que continuara las actuaciones. En el caso de que la Unidad designada, decidiera tomar a su cargo las actuaciones, era evidente que los «hechos» observados por el actuuario remitente, también tenían consideración de delictivos para ésta. A partir de aquí, la Unidad Regional podía continuar las actuaciones hasta su terminación, dirigir las actuaciones del actuuario remitente, o proponer que se llevasen a cabo por el Área de Servicios Especiales y Auditorías, desde donde se podían remitir a la Unidad Especial

⁸³⁶ A partir de esta afirmación, la apreciación de hechos de carácter delictivo en un procedimiento tributario, deberían surtir los efectos que hasta ahora venimos sosteniendo, como es la continuación de las actuaciones hasta la fase de liquidación. La sospecha de que el contribuyente hubiera dejado de ingresar o hubiera disfrutado indebidamente de un beneficio fiscal, como mínimo anticipa el conocimiento, aunque fuera aproximado, del importe eludido, lo que no impedía la práctica de una liquidación, revisable posteriormente a resultas de los hechos probados en el proceso. A partir de aquí, la cuestión era determinar el motivo del inicio o de la continuación de las actuaciones tributarias. Si era para concretar el importe, la decisión hubiera sido errónea, dado que la postura general, es que la cuota defraudada había de establecerse en el proceso penal. Si por otra parte se alude que era para concretar el posible carácter penal de las circunstancias que rodeaban a la cuantía, la decisión hubiera sido igualmente errónea, puesto que la Inspección de los Tributos carece de competencia para ese tipo de investigación. De manera consideramos que, el único procedimiento que se debía suspender ante el traslado del tanto de culpa, era el sancionador, en espera de la decisión del Juez Penal, en la medida en que la gestión tributaria o la contribución al sostenimiento del gasto público, son aspectos que aunque conectados, consideramos independientes a las posibles reacciones del *Ius puniendi* del Estado. De otra forma, se estaría supeditando la finalidad de la función gestora y recaudadora de la Administración, a la decisión de otros órganos del Estado, que carecen de funciones tributarias. Circunstancia distinta, será como debe desarrollarse este procedimiento de regularización y liquidación, una vez apreciado el posible carácter delictivo de los hechos, sin inferir en los derechos del contribuyente, ni en las competencias de la Jurisdicción penal, que entendemos, es lo que realmente debería tener un verdadero desarrollo normativo.

⁸³⁷ Otra situación, y que en apartados posteriores analizaremos con mayor profundidad, será cuando se inicien actuaciones existiendo ya conocimiento por parte de la Inspección del posible carácter delictivo de los hechos que se pretenden comprobar e investigar, mediante el procedimiento tributario. También es obvio que, sin el inicio de un procedimiento tributario, la Administración quedaría imposibilitada de realizar cualquier tipo de investigación, debiendo trasladar los «hechos» inmediatamente a la Jurisdicción competente.

de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal⁸³⁸. El aspecto relevante de estas actuaciones era que se producían, cuando ya existía una apreciación del carácter delictivo de los hechos, situación que se veía agudizada cuando la Orden se refirió expresamente a que la Unidad Especial de Vigilancia, coordinaría las actuaciones en las que existieran «indicios racionales de delito», sin que esta coordinación se dirigiera de forma inmediata a la comunicación con la Jurisdicción competente, sino respecto de las actuaciones que desarrollarían las Unidades Regionales, o los actuarios remitentes, hasta la terminación del expediente. Como ya venimos advirtiendo, esta Orden mantiene la línea iniciada por la anterior de diciembre de 1985⁸³⁹, de modo que las actuaciones de la Inspección de los Tributos -en sede territorial, regional o nacional- una vez apreciados hechos tributarios de posible carácter delictivo, no conllevaban a un traslado de la causa a la Jurisdicción competente, sino que establecen un procedimiento *paralelo* que retardaba y sustituía temporalmente las funciones y competencias propias del Orden penal.

Esta Orden, junto a las otras disposiciones de carácter orgánico analizadas en éste y en otros apartados anteriores, ponían de relieve que las cuestiones procedimentales por delito fiscal, al no ser aspectos regulados de forma concreta a través de la LGT, ni en Reglamentos, quedarían sometidas al dictado de normas de carácter organizativo y orgánico de la Administración tributaria, la cual adoptaría en el marco de sus competencias una serie de medidas, que se separaron de forma evidente de lo establecido por el legislador en la norma tributaria, y que por supuesto entendemos, incompatibles con las disposiciones normativas y procesales de naturaleza penal.

VI.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme a la Jurisprudencia. La cuota defraudada y la responsabilidad civil derivada del delito.

El inicio de actuaciones en la Jurisdicción penal -o en su caso por parte del Ministerio Fiscal- por delito de defraudación tributaria, requería con carácter previo la observación de unos hechos, en sede tributaria⁸⁴⁰, que a juicio de ésta pudieran ser constitutivos de delito, momento a partir del cual y, una vez practicado el traslado del tanto

⁸³⁸ Ésta última, siempre coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública, lo que obliga a los Inspectores Regionales a comunicarle las actuaciones de esta naturaleza, actuando además la Unidad Especial de Vigilancia directamente, en situaciones de ámbito nacional, cuando afecten a varias Delegaciones Especiales, en los expedientes iniciados por la Oficina Nacional de Inspección o por una Unidad Regional, o cuando sea la propia Unidad Especial la que inicie las actuaciones.

⁸³⁹ Y con origen, a nivel de procedimiento paralelo, en la Circular de 15 abril de 1.982.

⁸⁴⁰ En otro caso no hablaríamos de conexión, sino directamente de proceso penal por delito de defraudación, en el que la Administración tributaria podría prestar servicio de colaboración o auxilio.

de culpa, sería esta Jurisdicción la única competente para determinar la tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y en su caso punibilidad de los hechos conocidos, actuaciones que conforme a la LECrim se sustanciarían en dos fases distintas y por órganos independientes, como de un lado eran las actuaciones dirigidas a determinar la presunta naturaleza delictiva, en las que pudiendo participar otros órganos con competencias de investigación criminal, serían dirigidas por el Juez de Instrucción a través del procedimiento legalmente establecido⁸⁴¹-, siendo sustanciada la causa delictiva en Juicio Oral⁸⁴² posterior. La perseguibilidad pública de este delito, desde la entrada en vigor de la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal, permitió que la Jurisdicción penal no quedara condicionada a una actuación previa de la Administración, para iniciar las actuaciones procedentes ante la existencia de una infracción tributaria de posible

⁸⁴¹ Artículo 14 LECrim “Fuera de los casos reservados al Senado, y de aquellos que expresa y limitativamente atribuya la ley al Tribunal Supremo, a las Audiencias territoriales, a las jurisdicciones de Guerra y de Marina y a las Autoridades administrativas ó de policía, serán competentes por regla general: 1º Para los juicios de faltas, los Jueces municipales del término en que se hayan cometido. 2º Para la instrucción de las causas, los Jueces instructores del partido en que el delito se haya cometido. 3º Para conocer de la causa y del juicio respectivo, la Audiencia de lo Criminal de la circunscripción en donde el delito se haya cometido.” Conforme al artículo cuarto de la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, de los Juzgados de lo Penal, “El artículo 14 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal tendrá la siguiente redacción: «Fuera de los casos que expresa y limitativamente atribuyen la Constitución y las leyes a Jueces y Tribunales determinados, serán competentes: Primero. Para el conocimiento y fallo de los juicios de faltas, el Juez de Instrucción. (...) Segundo. Para la instrucción de las causas, el Juez de Instrucción del partido en que el delito se hubiere cometido y el Juez Central de Instrucción respecto de los delitos que la ley determine. Tercero. Para el conocimiento y fallo de las causas por delitos castigados con pena privativa de libertad no superior a seis años o con pena de multa, cualquiera que sea su cuantía, o con la privación del permiso de conducir, cualquiera que sea su duración, o con cualesquiera otras penas de distinta naturaleza, bien sean únicas, conjuntas o alternativas, siempre que la duración de éstas no exceda de seis años, así como de las faltas, sean o no incidentales, imputables a los autores de esos delitos o a otras personas, cuando la comisión de la falta o su prueba estuviesen relacionadas con aquéllos, el Juez de lo Penal de la circunscripción donde el delito fue cometido o el Juez Central de lo Penal en el ámbito que le es propio. Cuarto. Para el conocimiento y fallo de las causas en los demás casos, la Audiencia Provincial de la circunscripción donde el delito se haya cometido o la Sala de lo Penal de la Audiencia Nacional.»

Artículo 299 LECrim “Constituyen el sumario las actuaciones encaminadas a preparar el juicio y practicadas para averiguar y hacer constar la perpetración de los delitos con todas las circunstancias que puedan influir en su calificación, y la culpabilidad de los delincuentes, asegurando sus personas y las responsabilidades pecuniarias de los mismos.

Artículo 303 LECrim “La formación del sumario, ya empiece de oficio, ya a instancia de parte, corresponderá a los Jueces de instrucción por los delitos que se cometan dentro de su partido o demarcación respectiva, y en su defecto a los demás de la misma ciudad o población con ellos o por su delegación, a los Jueces municipales.”

Artículo 622 LECrim “Practicadas las diligencias decretadas de oficio o a instancia de parte por el Juez instructor, si éste considerase terminado el sumario, lo declarará así, mandando remitir los autos y las piezas de convicción al Tribunal competente para conocer del delito.

Artículo 649 LECrim “Cuando se mande abrir el juicio oral, se comunicará la causa al Fiscal, o al acusador privado si versa sobre delito que no pueda ser perseguido de oficio, para que en el término de cinco días califiquen por escrito los hechos.”

⁸⁴² Artículos 680 y ss LECrim. Conforme al artículo sexto de la Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, de los Juzgados de lo Penal, el Título III del Libro IV de la LECrim, con el epígrafe «Del procedimiento abreviado para determinados delitos tendrá la siguiente redacción: Artículo 779 “Sin perjuicio de lo establecido para los demás procesos especiales, el procedimiento regulado en este Título se aplicará al enjuiciamiento de los delitos castigados con pena privativa de libertad no superior a la de prisión mayor, o bien con cualesquiera otras penas de distinta naturaleza, bien sean únicas, conjuntas o alternativas, cualquiera que sea su cuantía o duración.”

naturaleza penal, si bien será a través de las distintas relaciones que entre el contribuyente y la Administración se produzcan -por motivo de las obligaciones formales y materiales establecidas en las normas tributarias-, donde se detectaran con mayor frecuencia los indicios de este delito.

Desde esta posición, existe un determinado «momento» en el que la Administración tributaria, y por la ausencia de competencia para imponer sanciones privativas de libertad, debía proceder al traslado del tanto de culpa de considerar que, una infracción tributaria pudiera ser constitutiva de delito⁸⁴³ contra la Hacienda Pública. Esta «consideración», como hemos establecido en apartados anteriores, lejos de responder a una apreciación instantánea o un juicio de valor inmediato, del actuario o del funcionario que detectaba la posible naturaleza delictiva de la infracción, se traducía en una serie de trámites y actuaciones desarrollados en el ámbito jerárquico y organizativo de la Inspección de los Tributos, de cuyo resultado, esta «consideración», alcanzaba o no el valor y significado pretendido por el artículo 77.6 de la LGT(1985)⁸⁴⁴. De esta forma, y como ya advertimos en su momento, la supresión del requisito de procedibilidad establecido por la LMURF, referido a la exigencia de una liquidación previa que adquiriera firmeza, evolucionó hacia un nuevo sistema de procedibilidad de ámbito interno, del que si bien no debiera resultar una liquidación, si desarrollaba un procedimiento dirigido tanto a calcular la cuota tributaria no ingresada -o indebidamente disfrutada- como a valorar los elementos de naturaleza penal que rodeaban al resultado de esta cuantificación, a partir de la cual la Inspección de los Tributos decidiría, si los hechos habían de ser o no trasladados a la Jurisdicción penal⁸⁴⁵.

⁸⁴³ La cuantía de la defraudación es la que convierte el ilícito administrativo en ilícito penal (STS 2/03/1986 -FD 1º-); El delito fiscal y el defraudación contra la Hacienda Pública no solo son delitos de resultado, sino determinados por el resultado (STS 9/3/1993 -FD 2º-).

⁸⁴⁴ «...la posibilidad de que los hechos objeto de un expediente administrativo sancionador puedan ser constitutivos de un delito o falta, determina la necesaria paralización del procedimiento administrativo, para ceder el paso a la actuación penal de la autoridad judicial, es la entidad real de los hechos, y no la selección de su significado por la autoridad administrativa...» STS 26/4/1996 -FD 6º-.

⁸⁴⁵ Procedimiento que coinciden en su objeto, tanto con el de regularización tributaria, como con el sancionador, en la medida en que sitúa la cuota -a su juicio- defraudada, así como la infracción producida, y que sin embargo no comparte naturaleza, en la medida en que su inicio y desarrollo, se producen al margen del procedimiento de comprobación e investigación tributario, con la finalidad de producir unos efectos distintos a los que debe producir éste, sirviéndose de las facultades y competencias de la Inspección de los Tributos -art.140 LGT(1963-1985) y art.1 del RGI(1986)-. En este sentido, las competencias atribuidas a la Inspección de los tributos sean de investigación o de comprobación tienen como única finalidad la práctica de una liquidación; y en su caso, las actuaciones inquisitorias o de información, realizadas por su propia iniciativa o a solicitud de otros órganos, deben conducir directa o indirectamente a la aplicación de los tributos, que nos lleva nuevamente al propósito liquidador que deriva de las dos primeras competencias (comprobación e investigación). En un estadio distinto, y ajenas al procedimiento tributario, se encuentran las de colaboración con otros órganos administrativos, y de auxilio judicial. actuaciones que además, como señala JORDANA DE POZAS GONZALBEZ,L.(1988), coincidiendo con Pérez Royo y Rodríguez Mourullo, resta “inseguridad jurídica e incluso la posibilidad de abuso que se deriva de delegar en la Administración el ejercicio de la acción...”Op.Cit.Pág.95

Las distintas posibilidades e interpretaciones sobre el dictado del artículo 77.6 de la LGT(1985), así como de los Reglamentos que desarrollaron posteriormente este sistema de conexión, tuvieron su respuesta por parte de la Jurisprudencia, a través tanto de las Audiencias Provinciales como del Tribunal Supremo, dando lugar a una serie de posturas, que si bien consideramos alejadas en algunos aspectos de la regulación establecida en la LGT(1985) -e incluso de sus Reglamentos- estimamos más que concretas y correctas en cuanto a otros aspectos que establecieron, siendo los principales conceptos sobre los que incide la Jurisprudencia, los referidos al calculo y determinación del importe de la defraudación y, a la exigencia de responsabilidad civil por motivo del daño patrimonial causado.

Con el propósito de establecer los motivos que dieron lugar a la línea jurisprudencial que finalmente establecería el Tribunal Supremo⁸⁴⁶ sobre estas cuestiones, consideramos necesario distinguir los tres escenarios temporales, en los que tienen lugar los pronunciamientos jurisprudenciales, y que como veremos condicionaron de forma evidente tanto, el momento en que debía producirse el traslado del tanto de culpa como, el procedimiento paralelo que desarrollaba la Administración para tal fin, siendo además el origen de las sucesivas reformas legislativas en esta materia, además de servir de guía a la mayor parte de las sentencias dictadas por este delito, incluso una vez en vigor -como veremos- los nuevos tipos a los que derivó el delito de defraudación tributaria.

VI.I.- La Jurisprudencia en atención al artículo 319 del CP (1977).

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁴⁷ de 29 de junio de 1985⁸⁴⁸, considerando aplicable el artículo 319 del CP⁸⁴⁹, estableció que el significado de la palabra «impuestos»

⁸⁴⁶ Centrándonos en los supuestos enjuiciados bajo la vigencia de los artículos 319 de la LMURF, y 349 del CP (LO 2/1985), así como del RST(1985) y RGI(1986).

⁸⁴⁷ Sala Segunda, Ponente Vega Ruíz, J.A. (EDJ 1985/3949)

⁸⁴⁸ Que desestima el Recurso de Casación formulado por la defensa, contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña de 2 de mayo de 1.983 (Nº110), que condenó al procesado como responsable criminalmente de un delito contra la Hacienda Pública al eludir el pago de las liquidaciones trimestrales -de retenciones del trabajo personal, que no había practicado en nómina a sus trabajadores- por importe anual de 15.682.602 pesetas, considerando -1º- que su omisión “no elude ni obsta la responsabilidad penal ineludible por su cuantía, tipificándose la conducta del procesado como omisión voluntaria intencional, antijurídica y enmarcable en el supuesto que se analiza en la infracción que contempla el artículo 319.2º del Código Penal...Considerando -2º- “que toda persona responsable criminalmente de un delito lo es también civilmente...” y -3º- “Que a los efectos reparadores...la indemnización que del quebranto sufrido es el buscado por los organismo de la Hacienda a través de la vía penal como más efectiva a tal finalidad... Fallamos “que debemos condenar y condenamos al procesado... y a que indemnice conjunta y solidariamente con la declarada responsable civil subsidiaria empresa al Estado a través del Ministerio de Hacienda en la persona que legalmente la represente a la cantidad de quince millones...cuya cantidad desde la fecha de esta sentencia hasta la de su total ejecución devengará el interés legal de redescuento del Banco de España, incrementado en dos puntos.”

⁸⁴⁹ Al referirse los hechos a una infracción tributaria del ejercicio 1979, y ser más favorables las penas que las establecidas en el vigente artículo 349 del CP, matizando que -FD 1º- “aun a pesar de que aparezca ya

obedecía genéricamente al concepto de tasas, contribuciones o impuestos, siendo la esencia del fraude castigado la no percepción de los ingresos fiscales a que la Hacienda pública tenía derecho; delito de omisión que transcendía de la simple pasividad, aspecto que no alcanzaba a quienes conscientemente conocían y sabían -o en su caso debían conocer- de su obligación con el erario publico, *“que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa”*, advirtiendo que el ánimo de defraudar, las anomalías sustanciales en la contabilidad, o la negativa u obstrucción a la labor inspectora, *“no son exclusivos sí únicamente marcan o apuntan un camino para llegar al dolo específico, que puede obtenerse o acreditarse por medios directos.”*

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁵⁰ de 12 de marzo de 1986⁸⁵¹, comenzó situando la evolución de la *“naturaleza jurídica de la infracción estudiada”* desde las tesis que la situaban junto a las falsedades, a las que la *“entienden como un delito socio-económico que atenta contra los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas”*, para concretar que, *“la acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumba al infractor, esto es, con no ingresar en las arcas correspondientes las sumas adecuadas, pero habida cuenta de que «fraude» equivale semánticamente a «engaño» o a «acción contraria a la verdad o a la rectitud», «defraudación», a «acción o efecto de defraudar» y «defraudar», siendo palabra polisémica, en su acepción más ajustada al caso, a «cometer un fraude en perjuicio de alguno», y tomando en consideración que no se trata de resucitar la antigua*

derogada la presunción de culpabilidad que su apartado tercero contenía en cuanto a las personas jurídicas que citaba, habida cuenta la excepción del principio *“societas delinquere nom potest”* novedosamente acogido por la reforma de 1983 en el artículo 15 bis, tampoco pues vigente en 1979, y es que la remisión a una determinada ley, por más favorable, lo ha de ser en su conjunto, nunca aplicando parcialmente lo que más conviene, como no se quiere provocar, al sostener "la vigencia troceada" de distintas normas, la proclamación de un nuevo compendio jurídico.”

⁸⁵⁰ Sala Segunda, Ponente Vivas Marzal, L. (EDJ 1986/1896)

⁸⁵¹ Que confirma la de la Audiencia Provincial de Sevilla de 10 de noviembre de 1.983, desestimando el Recurso de casación formulado por el Abogado del Estado, y que absolvió al procesado del delito fiscal imputado, a partir de acta de conformidad dictada por al Inspección de los Tributos -en la que se recogió una ausencia de ingreso del IGTE por más de tres millones de pesetas- procedimiento en el que no medió obstrucción a la labor inspectora, pudiendo analizar ésta toda la documentación referida a los ejercicios objeto del procedimiento, pese a no tener al día los libros de comercio por motivo de la situación de la empresa y de personal. Posición que mantiene la Sala Segunda del TS en Sentencia de 28 de junio de 1991 (RJ 1991/7590) -que casa y anula la de la AP de Barcelona de 16 de diciembre de 1988-, en relación al artículo 319 del CP(1977), en cuyo Fundamento de Derecho Único establece que *“La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, en ningún caso bastará, empero, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda. Este exige algo más: el ánimo de defraudar. Y mal puede darse este ánimo en quienes en la contabilidad empresarial hacen constar el auténtico soporte de la base imponible. (...) Si nunca se ocultó la real base imponible, ni hubo falsedades o anomalías en la contabilidad, ni se obstaculizó en forma alguna la acción inspectora por parte de los servicios de Hacienda el no abono, en su momento (con posterioridad se ha efectuado), de la totalidad de la cuota devengada -gran parte de las ventas no habían sido cobradas-, podría constituir, eventualmente, otra infracción delictiva, por la que no han sido acusados, en ningún caso delito fiscal.”*

prisión por deudas, es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente, cuya intención de defraudar, la presume el legislador, en el párrafo primero del artículo 319, mediante una interpretación auténtica que no parece excluir hipótesis distintas a las expresamente previstas, «en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción de la acción investigadora de la administración tributaria»; a lo que cabe agregar que es requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta, que la exclusión del pago de impuestos conseguida asciende a una cantidad igual o superior a «dos millones de pesetas»”. A partir de las anteriores, considera la Sala que, el acusado no se valió de falsedades u obstáculos a la labor inspectora, sino al contrario prestó facilidades y colaboración a ésta, sin que la ausencia de anotaciones en los libros -que se encontraban diligenciados- pudieran reputarse como anomalías sustanciales, sino a la escasez de personal y a la deficiente economía de la empresa, que no obstante no impidió que la Inspección, y de acuerdo a la documentación aportada pudiera levantar el acta y concretar la exactitud de la deuda tributaria dejada de ingresar, lo que conduce a la Sala a determinar que “lo que trasciende a los efectos punitivos no es impagar impuestos sino ocultar o desfigurar las bases tributarias”.

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁵² de 12 de mayo de 1986⁸⁵³, con idénticos argumentos iniciales a la anterior, atendió en este caso a que *“la posibilidad de sancionar*

⁸⁵² Sala Segunda, Ponente Vivas Marzal, L. (EDJ 1986/3120)

⁸⁵³ Que confirma la de la Audiencia Provincial de Salamanca de 17 de febrero de 1984, desestimando el Recurso de casación formulado por el Ministerio Fiscal y por el Abogado del Estado, y que absolvió al procesado del delito fiscal imputado, al considerar que “el hecho queda contraído a determinar si el denunciado es imputable del delito del que se le acusa ... y como la imputación del delito tiene su base en el «dolo»” constituido por el ánimo persistente de defraudar, es preciso acreditarlo, “pues la defraudación no es más que un engaño, una mendacidad que debe ir seguido de un perjuicio patrimonial” y siendo un delito de resultado eminente a «sensu contrario» “cuando el perjuicio no existe el delito se esfuma, desaparece”; en el caso enjuiciado hubo una variación con omisión de determinadas partidas, sin que constara en la contabilidad toda la realidad, obligación que se considera minimizada a una infracción administrativa, al no haber perjuicio importante y cuando el ánimo no ha sido doloso, más bien como “defensa ante el acoso de los impuestos, y ello deviene así, porque la Inspección así lo entendió” y ante la omisión y variación practicó una liquidación, “pero como no se conformó con ello” añadió unos intereses y unas cuantiosas multas que cobró en su día. Consideró además el delito enjuiciado como un delito de resultado, en el que se requiere un perjuicio a la Hacienda Pública, y que el legislador solo pena cuando la cantidad es igual o superior a dos millones de pesetas, lo que determina que siendo de la misma naturaleza, la infracción sea administrativa o penal, lo que “no puede ni debe nunca soslayarse cuando se trata de poner frente a frente las conductas de las partes, pues entiende el Tribunal que si la Hacienda mediante sus inspectores levanta las correspondientes actas y deducen de ellas la existencia de un delito en correcta lógica punitiva-procesal debiera de suspender toda actuación y remitir lo actuado a los Juzgados, pero lejos de ello entra en una innominada relación jurídica con el infractor y hace efectivo el importe del principal que ellos entienden defraudado y añaden los intereses de demora y la correspondiente sanción y acto seguido de este obrar cuando sobrepasa la cifra dicha lo ponen en conocimiento de los Tribunales”. Lo anterior, considerado por el Tribunal contrario a los principios de equidad y justicia, significó no obstante que el resultado lesivo para el erario público se había

una conducta, administrativamente y, más tarde, penalmente, o viceversa, se halla proscrita por la sentencia de 30 de mayo de 1981, dictada por el Tribunal Constitucional, en cuya sentencia se declaró que la Constitución, suprema rectora del ordenamiento jurídico, no sanciona favorablemente el principio de derecho «bis in ídem», sino que, antes al contrario, el respaldado, por el ordenamiento constitucional, es al principio de Derecho «non bis in ídem», el cual no permite, por unos mismos hechos, duplicar o multiplicar la sanción sea cualquiera la autoridad que primeramente la haya impuesto, caso que es el de autor, puesto que, la Hacienda pública ya impuso al presunto infractor una sanción...»⁸⁵⁴

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁵⁵ de 2 de marzo de 1988⁸⁵⁶, partió en primer lugar del marco legal en que deben situarse las actuaciones -Art.319 CP(1977)-, al haber sido invocado como más favorable por la defensa, la aplicación del artículo 349 del CP(1985), que establecía el delito a partir de cinco millones de pesetas, y considerar la defensa que al haber accedido el procesado, al cargo de presidente del consejo de administración a mediado del año 1978, debería ser considerada como cuantía a efectos penales, la mitad de la defraudación imputada a la entidad mercantil que representaba⁸⁵⁷. Situada la cuestión conforme al tipo del artículo 319 CP(1977), procede la Sala a concretar la conducta típica del delito de defraudación conforme a los siguientes (FD 4º):

reparado, por lo que procedía absolver al imputado, puesto que si se le volviera a condenar se estaría aplicando otra sanción por los mismos hechos.

⁸⁵⁴ Conclusión del Tribunal que debemos concretar; la aplicación del «non bis in ídem» no se predica en este caso por haber existido una sanción tributaria anterior, sino porque los hechos ya había sido condenados previamente por el Juez de delitos monetarios.

⁸⁵⁵ Sala Segunda, Ponente DIAZ PALOS, F. EDJ 1988/16948

⁸⁵⁶ Que desestima el Recurso de Casación formulado por la defensa, contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de La Coruña de 5 de Octubre de 1984, que condenó al procesado como autor de un delito fiscal, al eludir el pago de las cuotas devengadas por el IGTE del ejercicio 1.978 por importe anual de 7.393.939 pesetas, considerando que los hechos admitidos como probados constituyeron un delito fiscal, sin que fuera justificada la excusa de ignorancia alegada en Juicio Oral, sobre el deber de repercusión de cuotas en las facturas emitidas y el deber de ingreso de las mismas mediante liquidación, que se contradecía con la otra alegación de falta de liquidez y crisis económica, las cuales no fue en ningún caso demostradas, cuando además la entidad continuó sus operaciones hasta el año 1982; lo que llevó a considerar al Tribunal que, existió una voluntariedad o intencionalidad del procesado con ánimo defraudatorio al omitir conscientemente la declaración del IGTE, dejando de ingresar las cuotas correspondientes. El Tribunal condenó además al procesado, a indemnizar al Ministerio de Hacienda en el importe a que ascendieron las cuotas no ingresadas del IGTE, al considerar que toda persona responsable criminalmente también lo es civilmente.

⁸⁵⁷ En este sentido estimó el Tribunal que "...la determinación de la cuantía de estos delitos viene resuelta «ex lege» con criterio virtualmente idéntico en el artículo 319.2 y párrafo segundo del artículo 349, y cuando se trata de pluralidad de cuotas defraudadas en el período impositivo, como es el caso de los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica (el impuesto de Tráfico de Empresas se devengaba por cada operación sujeta a gravamen y se declaraba por trimestres, artículo 8.º y 36.3 del Decreto de 29 de diciembre de 1966 que aprobó su Texto Refundido), era considerado como una sola defraudación por el importe de todas las cuotas correspondientes al año natural, y al rebasar éstas la suma de siete millones de pesetas no puede ponerse en tela de juicio la categoría delictiva de los hechos en este aspecto de la cuantía, los cuales han de quedar sometidos al derogado artículo 319, vigente a la sazón, por ser la norma penal más favorable y de aplicación íntegra, en tanto que acudir a la norma anterior y a la actual, atendiendo a los aspectos más favorables de uno o de otra, supondría la creación por vía judicial de un nuevo y tercer tipo penal con agravio evidente para el principio de legalidad."

1ª.- La elusión del pago de impuestos es una de las formas de comisión del delito, representando las presunciones legales del precepto una *“significación meramente ejemplificativa, aceptando paladinamente la posibilidad de otros comportamientos en que se halle presente el ánimo defraudatorio”*.

2ª.- Es factible *“la construcción del concepto de defraudación partiendo de la omisión del sujeto tributario, sin la concurrencia de artificio, mecanismo engañoso o «mise en scene»”*.

3ª.- Puede sostenerse que *“que una conducta adquiere o puede adquirir el valor de engaño cuando infringe el deber de verdad reconocido y sancionado por el ordenamiento jurídico; y falta al deber de verdad o de manifestar la realidad no sólo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho -«facta concludentia»- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar...”*.

4ª.- Quien omite la declaración exigida con intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe ser de mejor condición que quien, en su declaración, desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», puesto que *“en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse causalmente el error, es decir, la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del delito.”*

5ª.- El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico consistente en la falta de ingreso en el Tesoro de la suma debida a título de tributo, pero es imprescindible que el perjuicio alcance determinado nivel -dos millones de pesetas en la Ley aplicable- para provocar la reacción penal, y este límite -variable según demuestra la realidad por estar inspirado en razones de prudencia político-fiscal- *“es característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última.”*⁸⁵⁸

⁸⁵⁸ Establecidas las anteriores, concreta la Sala la coincidencia de éstas respecto a la conducta del procesado en orden a, los amplias funciones que le fueron concedidos como Presidente del Consejo, que además de ejecutivas alcanzaban a las de efectiva administración de la entidad, conociendo la situación de la deuda pendiente por IGTE, sobre la que dejó transcurrir los plazos de declaración e ingreso, sin que entienda la Sala

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁵⁹ de 30 de enero de 1991⁸⁶⁰, determinó que la absolución pronunciada por la AP, en relación al procesado -contra el que el Abogado del Estado entendía que se dirigía el proceso penal⁸⁶¹- lo fue “*por haber existido una sanción en vía administrativa por los mismos hechos por los que se sigue este proceso penal a fin de no lesionar el principio non bis in ídem*”. No obstante consideró la Sala que, el principio “*non bis in ídem*” no podía tener operatividad alguna en la causa porque, la única sanción que *existirá* por estos hechos era la que apareciera en la vía penal al terminar con condena o, en otro caso, la que podría imponerse por la Administración, si una resolución penal absolutoria dejara libertad para continuar su trámite, de lo que “*aparece con claridad que no puede violarse el referido principio, cuya aplicación al presente caso fue realizada erróneamente por la sentencia recurrida.*” Por otra parte, determinó la Sala que, resultaba evidente la concurrencia de los elementos del tipo del delito definido en el citado artículo 319, y por tanto la responsabilidad penal exigida a quien era director-gerente de la sociedad que cometió la defraudación, por lo que debía ser estimado el motivo segundo del recurso con anulación de la sentencia de la Audiencia y con condena en segunda sentencia

posible invocar con éxito el error de tipo (sobre los preceptos tributarios específicos que forman parte del elemento normativo del tipo legal), ni el error de prohibición (ignorancia del significado antijurídico de su comportamiento, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario), porque no hay base fáctica alguna que lo autorice, y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer -por complejo que sea- el aspecto fiscal de su gestión económica.

⁸⁵⁹ Sala Segunda, Ponente VIVAS MARZAL, L. EDJ 1991/870.

⁸⁶⁰ Que casa y anula parcialmente la Sentencia de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca de 1 de diciembre de 1986, que absolvió al procesado y, a la mercantil por éste representada de la responsabilidad civil subsidiaria. El importe de la liquidación realizada por la Inspección de los Tributos, en relación al Impuesto General de la Renta sobre Sociedades del ejercicio 1978, alcanzó un importe de 5.372.013 de pesetas, con unos intereses de 1.531.636 de pesetas y una sanción por importe de 5.347.251 de pesetas. El Tribunal señaló con carácter previo al pronunciamiento que -FD 1º- La omisión detectada por la Inspección de Hacienda ya fue objeto de sanción tributaria, lo que imposibilitaba, en el ámbito jurídico penal la imposición de una nueva sanción, puesto que significaría una vulneración del principio «non bis in ídem» (...) “no queda otro remedio que entender que, puesto que los hechos ahora enjuiciados, ya fueron precedentemente objeto de otra sanción (...) y tal sanción es firme, se haya o no ejecutado, no es posible ahora en vía jurisdiccional imponer otra sanción, de índole punitiva, basada en los mismos hechos.”

⁸⁶¹ Como señala la Sala “Ocurrió que en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 37 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, fue agotada la vía administrativa hasta que la resolución de este orden adquirió firmeza, pasando luego el expediente al Delegado de Hacienda, quien, previos los informes favorables del Jefe del Servicio correspondiente y del Abogado del Estado, al exceder la cuantía de lo defraudado de los dos millones exigidos por el mencionado artículo 319, puso los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, que formuló la correspondiente querrela por la defraudación cometida por la persona jurídica contra quien era director gerente, ejercitándose luego la acción penal contra ... como responsable penal y contra dicha sociedad en concepto de responsable civil subsidiaria. La sanción que impuso la Administración a la citada sociedad era aquella que necesariamente tenía que existir como requisito de procedibilidad expresamente exigido en el referido artículo 37, la cual, una vez adquirida la firmeza necesaria para ello y previos los trámites que tal norma específica, quedo detenida en la vía gubernativa porque, por estimarse que podía constituir delito, se trasladó lo actuado al Ministerio Fiscal para que éste promoviera la iniciación del correspondiente procesal penal. Así pues, aparece con claridad que, con carácter previo el proceso de autos, sólo existió el procedimiento administrativo legalmente exigido por la Ley para la incoación de un procedimiento criminal por delito fiscal, conforme al sistema vigente en aquella época, que quedó paralizado en cuanto tal, sin que en ningún momento se haya exigido a la sociedad el cobro de la liquidación efectuada con carácter firme en la vía administrativa”.

contra el procesado en calidad de responsable penal y responsable civil directo por lo dispuesto en el artículo 19 del Código Penal, y contra la citada sociedad como responsable civil subsidiaria conforme a lo mandado por el artículo 22 del mismo Código.”⁸⁶²

Las anteriores Sentencias, referidas todas al tipo delictivo del artículo 319 del CP(1977), partían de una actuación previa de la Administración, en la que existió una liquidación tributaria⁸⁶³ que ponía de manifiesto el incumplimiento de un deber de ingreso, o el disfrute indebido de un beneficio fiscal. A partir de estas actuaciones, que no eran sino el resultado del ejercicio de las funciones y competencias que las normas tributarias otorgan a los órganos de la Administración, y una vez que la liquidación adquiría firmeza, de entender que el resultado económico y las circunstancias observadas en el procedimiento de comprobación e investigación, pudieran constituir un delito del artículo 319 del CP(1977), la Administración daba traslado de los hechos al Ministerio Fiscal. Como ya señalamos en su momento, este sistema no pretendía de la Jurisdicción penal otra actuación distinta a la meramente punitiva, como ultima *ratio legis* ante aquellas infracciones tributarias de mayor relevancia.

No obstante lo anterior, y una vez situada la cuestión en el proceso, la Jurisdicción penal no atendió a preceptos distintos a los que regían su ordenamiento, que como consecuencia y, una concretados los aspectos objetivos y subjetivos del delito, además de la sanción penal que procediese, obligaba a los Tribunales penales -siempre que les fuera solicitada- a pronunciarse sobre la responsabilidad civil que deriva del delito⁸⁶⁴.

⁸⁶² Es de resaltar en esta Sentencia que, se impone como multa, el mismo importe calculado por la Inspección en concepto de sanción, situando la responsabilidad civil derivada del delito, no en el importe de la cuota defraudada, sino en la suma de ésta más los intereses de demora al 8% aplicados por la Inspección en la liquidación; importe total sobre el que, como señala la Sentencia, le serían aplicados los intereses legales incrementados en dos puntos.

⁸⁶³ Liquidación comprendía, el importe de la cuota no ingresada, los recargos e intereses, y la sanción.

⁸⁶⁴ Que como hemos tenido la oportunidad de observar a través de alguna de las Sentencias analizadas, los pronunciamientos alcanzaban a la sanción impuesta en sede tributaria a la entidad mercantil, y a la condena al administrador o consejero en sede penal. En este sentido, y como dispone la segunda Sentencia de 9 de enero de 1991, que casa y anula la de la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, se impuso condena al director-gerente de la sociedad, siendo responsable junto a la entidad -como responsable civil subsidiaria- del pago de la indemnización, “excluyendo de lo que aparece designado con el nombre de deuda tributaria la sanción correspondiente, que ya se impone con el carácter de pena en la presente resolución...”. Por su parte, la Audiencia Provincial de Salamanca en Sentencia de 9 de octubre de 1.982 -de la que no hemos encontrado pronunciamiento por parte del Tribunal Supremo- absuelve al procesado -que actuó a título de empresario individual- del delito fiscal imputado, por valor de 2.795.468 pesetas, sobre los que la Inspección giró los correspondientes intereses y sanción, importes todos, que fueron abonados en su totalidad de manera anterior al inicio del proceso penal. Considerando la AP -2º- que el elemento esencial del delito es el dolo cualificado de elusión, que -4º- “encierra una intencionalidad deliberadamente dirigida a elaborar un mecanismo defraudatorio y no simplemente a dejar de pagar impuestos”, sin que este dolo cualificado constara en las actas levantadas por la Inspección de Hacienda, considerando finalmente que -8º- “si aceptó el procesado la liquidación practicada y la abonó, lo que no quiere decir que reconozca el dolo pues en todo caso sería post facto y como tal ineficaz penalmente, si, en cambio, revela hubo sanción, desplazando el problema a otra óptica cual del principio no bis in ídem, al poder ser condenado dos veces por el mismo hecho y tener que sufrir dos penas diferentes por la perpetración de una sola e idéntica figura...”

En estas circunstancias entendemos que, desde la perspectiva tributaria, la responsabilidad civil derivada del delito no era tal⁸⁶⁵, en la medida en que con carácter previo al proceso existía un acto de la Administración, como era la liquidación⁸⁶⁶, que dotaba a la deuda tributaria carácter ejecutivo⁸⁶⁷ -que no requería de otro tipo de reconocimiento jurisdiccional⁸⁶⁸ - y sobre el cual debían actuar los mecanismos recaudatorios propios del sistema tributario⁸⁶⁹, que además regulaba los intereses y recargos aplicables, por el tiempo de demora y para el caso de impago, así como los mecanismos de aseguramiento de cobro establecidos por la LGT(1963)⁸⁷⁰. Desde la perspectiva penal se podría entender que, la firmeza del acto administrativo de liquidación establecido por la LMURF no era sino una condición para poder iniciar el proceso penal, que no debía surtir efecto tributario alguno una vez iniciado éste⁸⁷¹, adquiriendo el importe

⁸⁶⁵ Para AGULLÓ AGÜERO,A.(1984), “[l]a administración conserva su crédito, que está obligada a ejecutar en vía de apremio sin acudir a los Tribunales, de manera que la cuota eludida no puede encontrarse en el concepto de responsabilidad civil derivada del delito.” Delitos e infracciones en materia de contrabando, Pág.380. Opinión que comparte MUÑOZ MERINO,A. (1991) *Las infracciones administrativas de contrabando y la aplicación de os principios inspiradores del ordenamiento penal*, Pág.1139, y FERNANDEZ OUBIÑA,A.(1995) *La responsabilidad civil en los delitos contra la hacienda Pública*, Pág.14

⁸⁶⁶ Se debe tener en cuenta, tal y como expusimos en otro apartado anterior, que las defraudaciones enjuiciadas por las Sentencias anteriores se producen entre los años 1977 y 1982, de modo que la legislación aplicable en ese momento es la LGT(1963), en la que no se prevé la paralización del procedimiento de gestión tributaria, ante supuestos de delito fiscal, siendo función propia de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, las de liquidación, conforme al RD 489/1979, de 20 de febrero.

⁸⁶⁷ Para CARRETERO PEREZ,A.(1985), el inicio del proceso penal no paralizaba la ejecutividad del acto administrativo de liquidación, puesto que desde el principio de legalidad, estas actuaciones no eran facultativas sino obligatorias. *El sentido actual de los Delitos contra la Hacienda Pública*, Pág.55-64;. ENRIQUEZ SANCHO,R.(1985) por su parte estimaba que, el inicio del proceso penal no afectaba al principio de autotutela administrativa, pudiendo la Administración ejercitar la acción penal y civil de forma conjunta, o bien y en el uso de sus facultades liquidar y recaudar de forma independiente al proceso penal.Op.Cit.Pág.65-76. *Vid.*, también sobre esta cuestión, BERMEJO RAMOS,J.(1985) *La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública*, Pág. 85-106; MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ,J.M.(1985)Op.Cit.Pág131-198; NOREÑA SALTO,J.R.(1985), *La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos*, Pág. 239-250; RUIZ Y GÓMEZ DE BONILLA,E.(1985) *Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo art.349 CP y de sus antecedentes*, Pág. 285-298.

⁸⁶⁸ Esto no quitaba la posibilidad de que la Administración ejerciera su derecho a indemnización a través del proceso, motivo por el que no continuaría con las actuaciones de gestión, al realizar el traslado del tanto de culpa. Sin embargo consideramos que esta decisión no podía ser considerada como una opción, puesto que equivaldría a una renuncia al deber y obligación que conllevaban las funciones y competencias que tenía y tiene atribuidas.

⁸⁶⁹ Es de mencionar la Sentencia de la Audiencia Provincial de Ciudad Real, de 26 de noviembre de 1982, en la que se absolvió al procesado -presidente del consejo de administración de una sociedad- al no haber sido acreditado que fuera éste en las fechas de comisión del delito, el que efectivamente ejerciera la administración, sin que el anterior presidente hubiera sido imputado en la causa “cuestión ésta que hay que considerar zanjada, pues del artículo 37 de la Ley 50/1977 se desprende que estos delitos no son perseguibles de oficio.” En esta ocasión, tanto el Ministerio Fiscal como el Abogado del Estado, habían solicitado la responsabilidad civil del delito por el importe no ingresado en su día, -por falta de liquidez- que según establecen los hechos recogidos en la Sentencia “prácticamente ya había sido cobrada” por la Hacienda Pública. Añade el Abogado de Estado como responsabilidad civil, un 20% de recargo de apremio y los intereses de demora “sin perjuicio de que se vayan descontando del citado montante aquellas cantidades que por la vía de apremio se vayan haciendo efectivas a cargo del patrimonio del procesado.”

⁸⁷⁰ Artículos 126 y ss del Título Tercero, Capítulo V de la LGT (1963)

⁸⁷¹ En contra de lo establecido en el artículo 6.2 de la LGT(1963) “La gestión tributaria corresponde privativamente al Ministerio de Hacienda en cuanto no haya sido expresamente encomendada a una Entidad Pública”. El artículo 2 del Decreto 3451/1968, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento

defraudado forma de responsabilidad civil derivada del delito, de existir un pronunciamiento judicial condenatorio⁸⁷².

A partir de las dos posiciones anteriores, sin que estuviera prevista en la LMURF la paralización del procedimiento tributario⁸⁷³ -y en ningún caso el recaudatorio- hemos podido observar como para la Jurisdicción penal, la Administración no debería de haber iniciado ninguna actuación recaudatoria una vez cumplido el requisito de procedibilidad. No obstante también hemos observado como, la Administración tributaria iniciaba sus gestiones de cobro, incluidas las sanciones impuestas, de forma previa y simultánea al inicio del proceso penal, que se iniciaba únicamente a instancia de la denuncia⁸⁷⁴ que la Administración presentara ante el Ministerio Fiscal, quedando tan solo por valorar aquellas situaciones en las que hubiera existido un recurso contencioso administrativo⁸⁷⁵, contra una resolución del TEAC que confirmara la liquidación practicada por la Administración, y por tanto la dotara de la firmeza requerida al objeto de la procedibilidad⁸⁷⁶.

Además de las anteriores, los pronunciamientos jurisdiccionales que hemos situado en relación al artículo 319 del CP(1977), ofrecían una serie de particularidades sobre los aspectos del delito fiscal, que siendo de carácter penal, eran en definitiva las que participarían en la formación del expediente administrativo que se trasladaba al Ministerio Fiscal, en ese procedimiento paralelo al que nos venimos refiriendo:

General de Recaudación disponía: “La gestión recaudatoria es de la competencia exclusiva del Ministerio de Hacienda ...”

⁸⁷² Vid. en este sentido QUEROL GARCIA,M.T.(1987) Op.Cit.Pág.10. MARTINEZ IZQUIERDO,S.(1989), Op.Cit.Pág.87. APARICIO PEREZ,J.(1990) *La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal: la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*. Pág.21. BERMEJO RAMOS,J.(1991) El delito fiscal: aspectos procedimentales. Op.Cit.Pág.64.

⁸⁷³ Tampoco previsto en la LGT(1963) ante el traslado del tanto de culpa.

⁸⁷⁴ Como decíamos en apartados anteriores, la LMURF estableció un sistema que sometía a la Jurisdicción penal aquellas infracciones tributarias que, por revestir una especial relevancia subjetiva y alcanzar una determinada cuantía, merecían una reacción del Ius Puniendi del Estado de mayor intensidad, la cual podría llegar en su caso a suponer una privación de libertad, pero sin que esta reacción alcanzara a la deuda tributaria liquidada, la cual entendemos quedaba sometida a la competencia recaudatoria de la Administración tributaria. Por estos motivos, entendemos que la transformación de la deuda tributaria liquidada, en responsabilidad civil derivada del delito, tal y como contemplan las anteriores Sentencias, obedece a una descoordinación entre ambos ordenamientos, que sin embargo no ejercían competencias distintas a las que por Ley ambos tenían encomendadas. En este sentido el artículo 3 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal (L 50/1988 de 30 de diciembre, BOE Nº11 de 13 de enero de 1982) establecía que, correspondía al Ministerio Fiscal: “3.- Velar por el respeto de las instituciones constitucionales y de los derechos fundamentales y libertades públicas con cuantas actuaciones exija su defensa. 4. Ejercitar las acciones penales y civiles dimanantes de delitos y faltas u oponerse a las ejercitadas por otros, cuando proceda.”

⁸⁷⁵ La principal diferencia entre la mera cuestión de procedibilidad o, la cuestión prejudicial, como establecía JORDANA DE POZAS,L.(1988), es que la primera y pese a que hubiera existido una resolución del TEAC que dotara de firmeza a la liquidación practicada, no vincularía a al Tribunal penal, puesto que el artículo 37.2 de la LMURF nada preveía sobre la posible impugnación de ésta ante la Jurisdicción contenciosa, que de ser así “es indudable que se producía una cuestión prejudicial que debería resolverse conforme a lo establecido por la Ley de Enjuiciamiento Criminal, pero esto no tenía que ocurrir necesariamente...” Op.Cit.Pág.101.

⁸⁷⁶ Sin que hallamos encontrado ningún procedimiento en este sentido, siendo lo habitual la conformidad del contribuyente en sede administrativa, donde la liquidación ya adquiría firmeza.

Aspecto objetivo: el resultado económico de la infracción tributaria debía ser por importe igual o superior al señalado por la norma penal, que era lo que diferenciaba el ilícito administrativo del ilícito penal.

Aspecto subjetivo: para que la infracción tributaria pudiera ser considerada defraudación penal, debía responder a una acción u omisión consciente, tendente a eludir el ingreso, o a una omisión que con la misma intención tratara de inducir a error a la Administración, coincidiendo -o no- en cualquier de éstas una ocultación o una alteración de las bases imponibles; siendo también dolosa, la simple omisión, de quien debía ser consciente de sus obligaciones tributarias o de las personas jurídicas a las que representaban. En sentido contrario, no revestía la infracción carácter defraudatorio por el simple impago de impuestos, cuando existiera colaboración del sujeto obligado, que pese a no cumplir ciertas obligaciones formales, permitiera calcular la cuota no ingresada a través de los documentos aportados, y abonara el importe de la liquidación tributaria practicada; quedando excluido también el carácter delictivo aquellas infracciones en las que se acreditara la imposibilidad de ingreso en su momento, por motivos económicos.

Aspecto procedimental: la liquidación practicada por la Administración, corresponde al aspecto objetivo de la infracción tributaria, que pasaba al proceso como un requisito de procedibilidad, momento en que quedaba suspendido su carácter tributario, en espera del resultado del pronunciamiento judicial.

Aspecto procesal: el aspecto objetivo y subjetivo de la presunta defraudación, serían determinados con carácter exclusivo en el proceso penal. Un pronunciamiento condenatorio eliminaba el carácter tributario de la liquidación practicada por la Administración, la cual pasaba a ser considerada responsabilidad civil derivada del delito, que sería exigida por este título siempre y cuando la Administración no hubiera procedido a su cobro de forma anterior al pronunciamiento judicial. La condena penal sería decretada, siempre y cuando la Administración no hubiera impuesto e ingresado previamente una sanción tributaria por los mismos hechos que, dependiendo de la cualidad física o jurídica del infractor, podía cambiar de naturaleza tributaria a condena penal en forma de privación de libertad y multa, para el representante de la entidad jurídica, pasando ésta a ser responsable civil subsidiaria.

VI.II.- La Jurisprudencia en atención al artículo 349 del CP (1.985).

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁷⁷ de 27 de diciembre de 1.990⁸⁷⁸, matizó (FD 3º) el significado de los componentes objetivos y subjetivos del delito de defraudación tributaria, en referencia simultánea tanto a artículo 319(1.977) como al 349(1.985) del Código Penal, al señalar que *“El núcleo del tipo en las infracciones penales que estamos examinando, está expresado en el verbo rector «defraudar»”, en el marco de los delitos contra el Patrimonio, de carácter tendencial “cuyo contenido es el apoderamiento, el ánimo de lucro o animus defraudandi” como esencial elemento subjetivo del injusto, estando relacionado el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, con “la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad”, tratando “en definitiva de proteger el orden económico, dentro del más amplio orden social, conforme al ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva.”*⁸⁷⁹ Ni el viejo artículo 319 ni el

⁸⁷⁷ Sala Segunda, Ponente Ruiz Vadillo ,E. EDJ1990/12038. Un análisis de esta Sentencia y de la que trae causa, de la AP de Madrid, la encontramos en, DE VICENTE MARTINEZ,R.(1991) *Derecho fiscal y principio de legalidad*, y en APARICIO PÉREZ,J.(1987) *El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo*.

⁸⁷⁸ Que casa y anula al Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 27 de marzo de 1989, que absolvió a la procesada del delito de fraude fiscal y contra la Hacienda Pública, pese a quedar demostrado que “la procesada era perfectamente conocedora de la antijuridicidad de su comportamiento y que lo llevó a cabo con el único fin de eludir el pago del impuesto a que venía obligada, en los términos cuantitativos expresados, superiores a los límites que la Ley Penal tenía fijados y tiene hoy establecidos respecto de las infracciones tributarias de naturaleza administrativa.” El motivo de la absolución tuvo como causa la Sentencia del Tribunal Constitucional de 20 de febrero de 1989, por la que se dejaron sin efecto determinados preceptos del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, al no contemplar la posibilidad de una declaración distinta a la unidad familiar; circunstancia que según la Audiencia Nacional impedía concretar la cuota defraudada. Sin entrar en este asunto, al considerarlo alejado del ámbito de nuestro trabajo, si debemos reproducir lo señalado por la AP en su FD 4º, por la innovación que produce: “...no existe cuestión prejudicial administrativa, si compete a la Administración fijar la cuota tributaria, sino que la misma, de conformidad con lo establecido en el artículo 76.6 de la LGT y de la derogación expresa efectuada por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, del anterior artículo 37.2 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en los supuestos en que las infracciones detectadas pudieran ser constitutivas de delito, pasará el tanto de culpa a la Jurisdicción Penal, siendo por ello tal fijación exclusiva competencia de este Tribunal, tras la valoración de la prueba efectuada en acto de juicio oral -art.741 LECrim- y sin sujeción alguna al acta que aquella pudiera haber levantado, por lo que, en modo alguno, puede considerarse como tal situación consolidada.” La innovación la referimos porque no hacía mención a «cuota defraudada», como se señalaron el resto de pronunciamientos judiciales que analizamos, sino a la fijación de la «cuota tributaria».

⁸⁷⁹ Añadiendo que “[D]e ahí que también del Derecho Tributario le sean de aplicación, en su faceta sancionadora, los principios penales que rigen el Derecho Penal común en su doble vertiente sustantiva y procesal; así la presunción de inocencia, la interpretación favorable al acusado extensible a las cuestiones fácticas y jurídicas, a la asistencia letrada, el derecho a ser debidamente informado, etc...”, siendo procedente recordar “la equiparación existente entre la potestad sancionadora de la Administración y el ius puniendi del Estado que tiene su antecedente inmediato, su origen y su partida de nacimiento, como ha dicho la doctrina científica, precisamente en la «doctrina legal» es decir, en la jurisprudencia de la vieja Sala Tercera de este Tribunal Supremo cuya Sentencia de 9 de febrero de 1972 proclamó una línea de absoluto progreso en este

actual 349, señala la Sala *“contienen limitación expresa alguna respecto de los medios comisivos más allá de los que por lógica derivan del carácter esencialmente defraudatorio de la conducta respecto de sus modalidades típicas”*, entendiendo que en general *“ha quedado abierto el elenco de posibles medios comisivos para la realización de los delitos fiscales o contra la Hacienda Pública”*, por lo que tanto engaña o defrauda quien oculta la declaración como quien la presenta, si en ella se falsean los correspondientes datos, si hay, ello es obvio, propósito defraudador, siendo también el silencio capaz de generar este delito *“incluso éste puede ser (es sin duda) una forma de realización más importante cuantitativamente, y cualitativamente en su expresión y en el resultado”*. Y en relación al calculo del importe de la defraudación, establecía la Sala (FD 4º) que *“la determinación del importe de la cuantía defraudada en los casos de comisión e los delitos a los que este recurso se refiere, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley. En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada. Esta búsqueda y la correspondiente interpretación de la norma integradora ha de hacerse siempre con criterios jurídico-penales y tratando de encontrar, a su través, la realización de la justicia penal material tal y como se concibe en el ordenamiento jurídico.”*⁸⁸⁰

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁸¹ de 9 de febrero de 1.991⁸⁸², ante el requisito sostenido por la defensa como *“implícito del tipo delictivo contemplado en el artículo 349*

orden de cosas, ajustada hoy de manera total a los principios de nuestra Constitución y que con los adecuados temperamentos es de aplicación al caso debatido.”

⁸⁸⁰ La procesada fue condena “a indemnizar al Estado” en 14.000.000 de pesetas, siendo relevante que no se refiere el Tribunal en este caso, a indemnizar a la Hacienda Pública.

⁸⁸¹ Sala Segunda, Ponente Barbero Santos, M. EDJ 1991/1339

⁸⁸² Que declarara no haber lugar a la casación formulada por la defensa contra la Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988, por la que se condenó al procesado a un delito contra la Hacienda Pública por cuantía de 10.701.276 de pesetas, importe al que debió responder en concepto de indemnización a la Hacienda Pública. La defensa del procesado alegó (H.4º) en relación del delito fiscal, la falta de liquidación previa de la Administración tributaria en la que se estableciera la existencia del hecho imponible así como de la cuantía supuestamente defraudada. A este respecto la AP (FD 3º), destacando el “especial interés en este proceso” en relación a la infracción punitiva dirigida contra la Hacienda Pública, concretó que la acusación había limitado la acción a partir del 21 de mayo de 1.985, fecha en la que entró en vigor la Ley Orgánica 2/1985 de 29 de abril, sobre reforma del Código penal, con lo que se evitaba tener que entrar a discernir la legislación aplicable al infracción. El aspecto más relevante de esta Sentencia, que coincide -FD 4º- con las anteriores citadas en cuanto al concepto de defraudación, lo situamos en el análisis que establece -FD 7º- en cuanto al órgano competente para practicar la liquidación tributaria “como presunto indispensable para conocer aquella cuota defraudada, y si ésta alcanza el elemento del tipo exigido, en el

del Código Penal” en relación a la necesidad de una liquidación previa por parte de la Administración, señaló que “tras la modificación parcial de la Ley General Tributaria por Ley de 26 de abril de 1985, y la derogación de forma expresa por Ley Orgánica 2/85, de 29 de abril, del anterior artículo 37 de la Ley, de 14 de noviembre, el vigente artículo 77.6 de la ley General Tributaria establece que en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados por el Código Penal, la Administración se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al

artículo 349 del Código Penal. En contra de la posición de la defensa que entendía competente exclusivamente a la Administración, invocando una cuestión prejudicial, la AP señaló que, estas cuestiones sin poder ser planteadas de oficio por el Tribunal, sino por las partes a través de los artículos de previo pronunciamiento -art.666 LECrim-, no había sido planteada por la defensa en su momento procesal, que en cualquier caso y conforme a la exposición de motivos de la LO 2/1985 de 29 de abril, eran cuestiones encaminadas a su eliminación, siendo, conforme a los artículos 3 y 7 de la LECrim y el art. 10 de la LOPJ competencia de la Jurisdicción penal conocer cuestiones de otra naturaleza. Atiende la AP a la posibilidad de que la Administración, y entendiendo únicamente suspendido el procedimiento sancionador conforme al art.77.6 LGT (1985) y al 66.2 del RGI(1.986), pueda ésta continuar el expediente liquidador, lo que sin embargo no considera la AP correcto conforme a lo dispuesto por el art. 10.3 del RST(1985) y el art.66.3 del RGI(1.986), entendiendo que debe quedar paralizado el sancionador y el de gestión, en cuanto a la práctica de liquidaciones, al prever estos Reglamentos y para ambas actuaciones la interrupción de la prescripción una vez deducido el tanto de culpa; disposiciones reglamentarias que, estima la AP no contradicen la LGT(1985) al no establecer nada en relación a la continuación o paralización del procedimiento administrativo. No obstante matiza la AP que, la anterior argumentación sería aplicable al caso, siempre y cuando hubiera sido la Administración que hubiera puesto los hechos en conocimiento de la Jurisdicción, “...que curiosamente, el caso que aquí se contempla ofrece una especial particularidad, como es la de que el procedimiento se inició en virtud de querrela interpuesta por un particular...”. Puede por tanto entenderse, concluye a este respecto la AP, que “...cuando la es Administración la que decide el tanto de culpa a los Tribunales, la Inspección hará constar en diligencia los hechos y circunstancias que a su juicio sean determinantes de las responsabilidades penal, pudiendo comprender aquí el resultado de la liquidación que haya podido practicar para comprobar la cantidad defraudada (...) que naturalmente podrá ser revisada por el juzgador, pero que cuando la causa penal se inicie sin su previa intervención cesará en todas sus actuaciones, sin que ni siquiera exista la posibilidad de continuarlas (...) y será por tanto la autoridad judicial la que la ordene (...) aunque naturalmente se la pueda encomendar a aquellos servicios propios de la Administración, emitiendo el correspondiente dictamen al efecto dentro del proceso penal...” Conforme a lo anterior, considera la AP -FD11º- que “la práctica de aquella liquidación encaminada a la determinación de la cuota defraudada corresponde que se lleve a efecto como prueba pericial dentro del procedimiento penal, y será lo más oportuno que la misma se encomiende a los órganos propios de Inspección de la Administración de Hacienda, tanto por aquel auxilio que a éstos les corresponde, como por ser ordinariamente competentes en esa función (...) con lo a su vez el juez penal podrá atemperarse de forma más adecuada a las reglas del Derecho administrativo (...) pues lo que se le atribuye a la jurisdicción penal a través de la reforma del año 1.985, es en definitiva una función que entra de lleno en el campo administrativo, otra cuestión será, la relativa a la posibilidad de que los peritos designados en esa forma sean recusados en el momento procesal (...) o que el procesado proponga otra prueba pericial encaminada a la misma finalidad...” Por último es de resaltar la conclusión a la que llega la AP -FD19º- en relación a la responsabilidad civil derivada del delito. La defensa planteó que esta responsabilidad no nace del delito sino de la deuda tributaria, con cierta similitud al delito del cheque en descubierto. Señala la AP que si bien conforme a los art. 19, 101 y 104 del CP, toda persona responsable criminalmente lo es también civilmente, en el caso del delito de cheque en descubierto no es aplicable este mandato de carácter general, debido a que con anterioridad ya existe un crédito determinado que no ha sido satisfecha, con lo que la única responsabilidad derivada del delito serán los gastos de protesto, quedando subsistente la reclamación civil derivada de la relación preexistente. Si embargo en el presente caso “la práctica de la liquidación tributaria” se llevó a cabo en el proceso penal, y mediante ésta queda fijado el perjuicio ocasionado a la Administración, naciendo una obligación civil a favor de aquella.”

Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el juicio oral y sin sujeción al acta que aquella pudiera haber levantado, de conformidad con lo establecido por el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.”⁸⁸³

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁸⁴ de 5 de noviembre de 1991⁸⁸⁵, se centró de forma exclusiva en el análisis del artículo 37.2 de la LMURF, al objeto de determinar si la AP debería haber entrado en el fondo del asunto, pese a no existir una liquidación previa de la Administración, que hubiera adquirido firmeza. Partiendo la Sala -FD 3º- de que el artículo 319 del CP(1977) no era un precepto penal en blanco, “*ya que en el se determina, con precisión absoluta, el comportamiento antinormativo y la sanción correspondiente al mismo*” lo que establecían los números 1 y 2 del artículo 37 “*no era más que una condición objetiva de procedibilidad*” y no una cuestión prejudicial administrativa “*ya que en ningún sitio se dice «que previamente a la actuación judicial es preciso que las actuaciones administrativas hayan adquirido firmeza» como se dice en la sentencia recurrida*”⁸⁸⁶, lo que en materia de retroactividad alcanza en materia procesal “*que es completamente distinta a la reguladora de la materia cuando de las leyes penales sustantivas se trata, pues mientras para la retroactividad de las leyes penales rige lo dispuesto en el artículo 24 del Código Penal, la de las leyes procesales se rige por el principio general establecido para todas las leyes en general el número 3 del artículo 2.º del Código Civil, y si bien pueden suscitarse dudas en los casos de procesos pendientes no*

⁸⁸³ No fue de esta opinión QUEROL GARCIA, M^a.T.(1991) para quien la perseguibilidad pública de estos delitos, implicaba una limitación de los derechos individuales, que disminuían la seguridad jurídica del encausado, apelando al artículo 9.3 de la CE para considerar aplicable la supresión de la procedibilidad necesaria “en los procesos que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 2/1985, pero por conductas realizadas con anterioridad, la legitimidad para su inicio sigue quedando reservada a la Administración.” *Régimen de infracciones y sanciones tributarias*. Pág.211 y ss.

⁸⁸⁴ Sala Segunda, Ponente García Miguel, M. EDJ 1991/10433.

⁸⁸⁵ Que casa y anula la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 3 de abril de 1989, en la que se absolvió al procesado. Partiendo de que los hechos quedaban sujetos al artículo 319 del CP (1.977), motivó la AP que las actuaciones no había agotado la vía administrativa al ser formulada querrela, considerando que “...el artículo 37.2 antes aludido debe conceptuarse como precepto más favorable al reo puesto que le brinda la posibilidad de debatir su caso particular ante la propia Administración, sin perjuicio de que luego pueda hacerlo ante los Tribunales de justicia.”

⁸⁸⁶ Señala literalmente el artículo 37.2 de la LMURF “Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central...”. Como señala JORDANA DE POZAS, L.(1988) a partir del RGI(1986) “Al no poderse levantar acta para la Inspección de la que se derive una liquidación tributaria no existe acto administrativo de carácter firme revisable primero ante la propia administración y después ante la jurisdicción contencioso-administrativo” por lo que con la actual redacción del artículo 77.6 de la LGT(1985) y los Reglamentos que la desarrollan “no puede existir lo que hemos llamado prejudicialidad externa al proceso, lo que sí podía ocurrir, aunque no con carácter necesario, con la regulación del delito fiscal de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre.” Op.Cit.Pág.103. Posteriormente analizaremos el posicionamiento del Tribunal Supremo desde la perspectiva de la Sala de lo Contencioso Administrativo, puesto que como afirma este mismo autor, “A nuestro juicio no existe posibilidad práctica de plantear una cuestión prejudicial tributaria devolutiva por la sencilla razón de que no existe acto administrativo que pueda ser impugnado ante la jurisdicción contencioso-administrativa, con excepción de la resolución que adoptan los Delegados de Hacienda o los Directores Generales decidiendo...” de que las actuaciones pasen a conocimiento judicial. *Ibidem*, Pág.103.

las puede haber ni en cuanto a los terminados o aún no iniciados, como ocurrió en el presente caso.”⁸⁸⁷ En este sentido, según la Sala, la derogación del requisito de procedibilidad “deja intacto el contenido del artículo 319 del Código Penal, de modo que no es que se aplique en parte lo dispuesto en el artículo 319 y en parte la modificación introducida en el artículo 349 del Código Penal, sino que se aplica, íntegramente, lo dispuesto en el primero de dichos preceptos si bien limpio de las adherencias periféricas de naturaleza procesal totalmente extrañas al tipo penal”, concluyendo que “las cuestiones prejudiciales jurisdiccionales constituyen un medio para la fijación de los hechos de la sentencia penal en cuanto que los Tribunales de lo penal no pueden «disentir» ni «prescindir» de lo resuelto por las jurisdicciones civil o contencioso-administrativa para formar las premisas lógico jurídicas de su propio fallo, mientras que tratándose de las simples cuestiones administrativas éstas no tienen otro valor que el de constituir meros presupuestos procesales, de suerte que, vencido el óbice procesal, como sería en el supuesto de autos la instancia de la Administración para la iniciación del proceso, el Tribunal de lo Penal ha de formar su propia convicción, a los efectos de formular la declaración de hechos probados, con base en lo que resulte de la actividad probatoria desarrollada en el propio proceso con absoluta independencia de lo resuelto en vía administrativa que nada le vincula.”

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁸⁸ de 3 de diciembre de 1991⁸⁸⁹, partiendo de una apreciación de los elementos que configuraban el elemento objetivo y subjetivo del

⁸⁸⁷ Señala JORDANA DE POZAS GONZALBEZ,L.(1988) a este respecto que, “si la Inspección de los Tributos, en la actualidad, encuentra anomalías que pudieran ser constitutivas de delito de los artículos 349,350 y 350 bis, del Código Penal, debe sin más requisitos, cumplir el mandato legal y denunciar los hechos, aun cuando estos se hayan producido durante los ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor de la Ley 2/85 de 29 de abril.”Op.Cit.Pág.98

⁸⁸⁸ Sala Segunda, Ponente MOYNA MÉNGUEZ,J.H. EDJ 1991/11453.

⁸⁸⁹ Que casa y anula la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1.988, al no haber determinado la misma, la responsabilidad civil derivada del delito, al que se condenó al procesado. Señalaba el FD 5º de la Sentencia que: “...las acciones u omisiones penadas por la Ley pueden ser fuente de obligaciones civiles cuando hayan lesionado un derecho subjetivo o aún cuando, inexistente éste, hubiesen violado un interés privado o bien porque acarrearán la desposesión de la cosa (...) de suerte que cuando nada de esto hubiese ocurrido no procede hacer declaración alguna (...) claro queda en la realidad social de los hechos que la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, en cuanto esta nace, precisamente de la omisión o el falseamiento de aquella; es decir la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente de la sustantividad del hecho criminal (...) Además, no puede ignorarse que la Hacienda Pública goza de potestad ejecutiva, lo que le permite, y a la par le obliga a cobrar la deuda en cuanto la detecta, con independencia absoluta del tanto de culpa de contenido puramente penal que en su día generó la elusión (...) el Tesoro ha embargado bienes que se suponen bastantes para la realización práctica de su crédito, con lo que si ahora se pronunciara una condena por responsabilidad civil (...) se produciría la paradoja de que el Juez del Crimen, convertido en recaudador, y el Tesoro Público con revestimiento ejecutor, pugnarán con prioridades sobre bienes ajenos para que éste cobrara su deuda. El mundo del crimen lo admite todo, menos las paradojas.” En estos mismos términos se pronunciaría la AP de Barcelona en Sentencia de 26 de septiembre de 1.988, siendo casada y anulada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de septiembre de 1990 (RJ 6532/1190), motivando que los delitos recogidos en los Artículo 319(CP1977) y 349 (CP 1985), -en relación a las retenciones de trabajo personal- tienen (FD 3º) “el denominador común de ser delitos de «primera mano» (nosotros diríamos de única mano) porque sólo puede

delito⁸⁹⁰, se pronunció sobre la tipificación de la infracción relativa al no ingreso de retenciones practicadas a trabajadores, diferenciándola de la que responde al no ingreso de las cuotas por IGTE e IVA⁸⁹¹, y sobre la motivación que la Sentencia de la que trae causa

ser sujeto activo de los mismos el que sea "directamente" tributario o acreedor del impuesto o el que malgaste el beneficio fiscal obtenido, pero nunca un tercero; es decir, no todo deudor al erario público puede o debe ser considerado como agente comisario de un delito fiscal, sino solamente aquél que lo sea de la forma defraudatoria específica que señalan los referidos preceptos, ya que la punición de otras actividades defraudatorias encuentran marco adecuado en otras diferentes normas penales, cual pueden ser, por ejemplo, las que definen el delito de apropiación indebida o el de malversación de caudales públicos," abundando la Sala en que (FD 4º) "Y es que al recurrente, sin perjuicio de haberse constituido en evidente deudor de la Hacienda Pública durante un determinado período de tiempo, no se le puede considerar como autor de los delitos fiscales de que venía acusado y por los que fue condenado, pues esa deuda, ... no tiene el carácter de deuda impositiva o tributaria «directa» en cuanto había surgido de un mecanismo obligacional diferente e «indirecto», cual es el que corresponde o gravita ... sobre los gestores de negocios ajenos o sobre los administradores al servicio de otro, carácter que, tanto desde un punto de vista pragmático, como técnico-jurídico, tienen los empresarios frente a los entes públicos, ya cuando se trata de la retención del impuesto sobre la renta de sus empleados, ya cuando esa retención se refiere a las cuotas de la seguridad social, es decir, esos empresarios, como el aquí recurrente, se constituyen, por mandato legal, en una especie de gestores atípicos (sin emolumentos de clase alguna) cuya gestión consiste en el cobro, y subsiguiente pago, de la recaudación obtenida de los "directamente" obligados al abono de los impuestos. En conclusión, su deuda frente al Estado, de existir, es una deuda "indirecta" y nunca "directa" a los efectos de los tipos delictivos que estamos examinando." Criterio que mantiene en la Sentencia de 25 de febrero de 1.988 al señalar (FD5º) "Por otra parte, el comportamiento defraudatorio consiste en eludir el pago de tributos, sujeto activo del delito sólo podría serlo quien está obligado al pago, que según el artículo 35 de la Ley General Tributaria (1963), corresponde al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Estos pronunciamientos, los consideramos contrarios en su motivación al seguido en Sentencia de 29 de junio de 1.985, que confirmaba la de la AP de la Coruña de 2 de mayo de 1983 -en la que se condenó por delito fiscal al no haber ingresado las retenciones del trabajo personal-, y que serían -bajo la literalidad de la exposición-, entendemos, aplicables a las cuotas derivadas del IGTE, al no ser cuotas directas, sino indirectas, por lo que la ausencia de ingreso de éstas, hubieran dado lugar a un delito de apropiación indebida, y no a un delito fiscal; y, en el caso de no haber repercutido las mismas o no haberlas "cobrado", no podría existir, bajo esta interpretación, ninguno de estos tipos delictivos.

⁸⁹⁰ FD 1º. "Sobre el primer punto, es doctrina de este Tribunal, iniciada en la sentencia de 29 de junio de 1985, continuada en la de 2 de marzo de 1988, y consolidada en las sentencias de 26 de noviembre, 27 de diciembre de 1990, y, en la muy reciente, de 20 de noviembre del año en curso, que el delito imputado exige un elemento subjetivo específico -ánimo de defraudar- para evitar que la intervención punitiva lleve a la abusiva y denostada prisión por deudas, pero esa intención defraudatoria, evidente en quién declaraba de propósito mal o torticeramente, podía darse en quién no declaraba porque, siendo consciente de este deber específico, omitía una actuación esperada por la Administración tributaria, que podía ser tomada como expresión -inveraz-de no existir hecho imponible; semánticamente "eludir"(del latín ludere, jugar) es huir o escapar de una obligación o compromiso con habilidad o artificio, y puede hacerse -con referencia al supuesto enjuiciado- mediante la ocultación o desfiguración de alguno de los datos necesarios para la ajustada cuantificación de la deuda tributaria, o mediante la omisión de la declaración que los oculta "todos "con tendencia defraudatoria, pues así lo imponen de consumo exigencias lógicas y razones de eficacia del precepto penal."

⁸⁹¹ FD 2º. "Este elenco o muestrario de criterios, jurisprudencial y doctrinales, han trascendido a la presente causa incorporados a las posturas, adoptadas por las partes acusadoras y por la sentencia dictada. El Ministerio Fiscal, de acuerdo con la Fiscalía General del Estado, acusó de un delito continuado contra la Hacienda Pública previsto en el artículo 349 del Código; la representación del Estado, al hilo de la doctrina jurisprudencial, diferenció entre las cuotas del IGTE, y del I.V.A., de una parte, y, de la otra, las del IRPF, para acusar por delito fiscal en los dos primeros, y por apropiación indebida en el tercero; Y respecto del fondo del recurso, no hay razón suasoria para quebrar el criterio jurisprudencial mantenido con reiteración en las sentencias de 24 de diciembre de 1986, 25 de septiembre de 1990 -antes aludidas-y en la de 15 de enero de 1991, en espera de obtener, de lege ferenda, un tratamiento penal que elimine objeciones y explicables discrepancias." Vid. en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 1.991 -Pte. Ruiz Vadillo, E. EDJ 1991/10991- en la que su FDº4 señala en relación al IGTE "...de donde puede establecerse el principio de que en este caso, como en el supuesto de no entrega de lo recaudado por el empresario, respecto a las cuotas de los trabajadores de la Seguridad Social, lo que acontece es que el sujeto

la casación, estableció para no determinar la responsabilidad civil derivada del delito. Establece la Sala que el Tribunal sentenciador tenía que haber procedido a establecer la responsabilidad civil *“al tratarse de un delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público en la medida de las cuotas tributarias insatisfechas tal como resultan del proceso penal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la deuda tributaria.”*⁸⁹²

La línea ya iniciada por Sala Segunda del Tribunal Supremo en sus primeras Sentencias por delito fiscal, con independencia ahora del precepto penal que sea aplicable en función del artículo 24 del CP(1973), mantiene que, el perjuicio económico causado a la Administración por motivo de la infracción tributaria, se debía resolver en el proceso por medio de la responsabilidad civil derivada del delito, al tiempo que evoluciona sobre otros aspectos de éste, que a partir de la supresión del artículo 37.2 de la LMURF, y la entrada en vigor del artículo 349 del CP(1985), podemos concretar en los siguientes:

Aspecto objetivo: delito contra el patrimonio relacionado directamente con el artículo 31 de la CE, configurado como norma penal en blanco, que no incorpora el presupuesto esencial de la infracción, que hay que buscar extramuros de la propia Ley penal, bajo criterios exclusivamente jurídico-penales.

Aspecto subjetivo: es un delito de carácter tendencial y cuyos elementos esenciales del injusto son, el ánimo de lucro o el de defraudación, sin que exista limitación en cuanto a los medios comisivos, más allá de los que por lógica deriven del carácter esencialmente defraudatorio de la conducta. La simple elusión o falta de abono de un impuesto podrá cumplir el tipo objetivo del delito fiscal, pero en ningún caso bastará, para considerar al omitente autor de un delito contra la Hacienda, ya que éste exige el ánimo de defraudar.

del impuesto actúa realmente como recaudador y que la vulneración del deber de entrega a su destinatario puede constituir un delito del artículo 535 del Código Penal como ha dicho esta Sala en varias ocasiones...”

⁸⁹² Criterio que mantiene la Sala en Sentencia de 25 de febrero de 1.998 (FD 5º) EDJ 1998/663, y reitera en Sentencia de 18 de diciembre de 2000 (FD 4º) EDJ 2000/67033, y en Sentencia de 26 de octubre de 2002 (FD 3º) EDJ 2002/49742.

Aspecto procedimental: no existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada, toda vez derogado el artículo 37.2 de la LMURF, que pasará el tanto de culpa a la jurisdicción penal quien fijará la cuota defraudada, tras la prueba practicada en juicio. La firmeza de la liquidación antes exigida, no era más que un requisito de procedibilidad que debe guiarse por lo establecido en el artículo 2.3 del CC⁸⁹³, y no un requisito procesal que con carácter sustantivo se supedita al artículo 24 del CP⁸⁹⁴. Las cuestiones prejudiciales constituyen un medio de fijación de los hechos, de las que los Tribunales penales no pueden disentir ni deferir de haber sido resueltas por otras Jurisdicciones, para formar las premisas lógico-jurídicas de su propio fallo. Las simples cuestiones administrativas no son más que presupuestos procesales, que una vez vencidos, llevan al Tribunal penal a formar su propia convicción en base a los hechos probados.

Aspecto procesal: la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo que ha de ser fijada dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal. El principio non bis in idem no puede operar en este delito, puesto que la liquidación que incluye la sanción queda paralizada en tanto se sustancia el proceso penal, y la única sanción que existiría sería la penal en caso de condena, o la administrativa en caso de sobreseimiento o absolución. La cuantía de la defraudación, es aneja al delito y ha de imponerse en sentencia al responsable del mismo. El pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la deuda tributaria.

VI.III.- La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1989 estableció que no se infringían los derechos constitucionales por una actuación de la Administración que cumplía la normativa vigente, sin que el acto administrativo impugnado significara condena o sanción, que tampoco producía indefensión puesto que el contribuyente, *“en todo momento ha tenido abierta la posibilidad de actuar en vía administrativa frente a las actuaciones de la Inspección, o ante esta sede jurisdiccional; siendo puramente subjetiva la opinión de que las garantías que ofrecía la antigua regulación de la Ley 50/1977, a*

⁸⁹³ Artículo 2.3 CC “Las leyes no tendrán efecto retroactivo si no dispusieran lo contrario”.

⁸⁹⁴ Artículo 24 CP(1973) “Las leyes penales tienen efecto retroactivo en cuanto favorezcan al reo de un delito o falta, aunque al publicarse aquéllas hubiere recaído sentencia firme y el condenado estuviere cumpliendo la condena.”

*ejercer primero ante la Administración, fueran más beneficiosas para el interesado que las que ofrece la regulación de 1985, que se aplica. Y lo mismo ha de decirse en relación al art. 24 párrafo 2 de la Constitución, al ser claro que el proceso penal ofrece al actor la más amplia posibilidad de ejercer sus derechos de defensa.”*⁸⁹⁵,

La Sentencia del Tribunal Supremo⁸⁹⁶ de 26 de abril de 1996⁸⁹⁷, centró (FD 3º) el objeto del recurso en la no aplicación del principio «non bis in ídem» en el ámbito

⁸⁹⁵ Sala Tercera, Ponente Cáncer Lalanne, E. EDJ1989/2059. Que confirmó la Sentencia de la Audiencia Nacional de 24 de junio de 1988, sobre recurso contencioso, contra la resolución del Director general de la Inspección Financiera y Tributaria, en la que se dio traslado al Ministerio Fiscal de las actuaciones inspectoras practicadas conforme al artículo 77.6 de la LGT(1.985), al considerar lesionados los derechos fundamentales, al no ser sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse se constituyan en delito según la legislación vigente en ese momento, de tutela efectiva, de ser informado de la acusación y a un proceso con las debidas garantías constitucionales. Distingue la AN que -FD 3º- el requisito de procedibilidad del artículo 37.2 de la LMURF establecía el conocimiento de los hechos constitutivos de delito por el Ministerio, una vez que hubieran adquirido firmeza las actuaciones administrativas, mientras que la nueva regulación establece que, “la Administración está obligada a pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y abstenerse de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte Sentencia firme...(...) La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal, en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in ídem» por una parte, y de la preferencia del juicio final, de otra. (...) Ciertamente que ello comporta una deficiencia en el procedimiento de investigación en cuanto el paso a la fase penal de este, se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma.” No considera la AN vulneradas las garantías del artículo 25.1 de la CE -DF 4º- puesto que no se aplica un procedimiento sancionador nuevo, sino un aspecto procedimental de éste, que en nada afecta a la aplicación retroactiva de normas sancionadoras; como tampoco considera vulnerado el artículo 24.1 de la CE -FD 5º-, puesto que el derecho a la tutela judicial efectiva no se conculca porque la revisión jurisdiccional no se produzca en el ámbito contencioso-administrativo, dado que ésta tendrá lugar en el proceso penal. Mayor relevancia aporta la siguiente afirmación de la AN -FD 5º- “Consideraciones que valen también para el hecho mismo de que, en un cierto punto, la investigación se encomiende a un órgano especial, como es la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, porque ello en sí mismo carece de alcance incriminatorio; la actuación sigue siendo la de unos actos de investigación ordenados de acuerdo con la Ley y sometidos, en todo caso, a la apreciación final de un Tribunal.” Concluye la AN -FD 6º- que “Tampoco del hecho que determina este proceso cabe deducir una lesión de los derechos del art. 24-2 de la Constitución. Los derechos a ser informado de la acusación y a la utilización de los medios de prueba pertinentes para la defensa, es evidente que tendrán aplicación y ejercicio en el proceso penal, y por ello la decisión de denunciar el resultado de ciertas comprobaciones administrativas al Ministerio Público no vulnera esos derechos, sino que, de adoptar aquél la decisión de formular querrela, les abrirá el cauce adecuado en la vía penal, donde asimismo se analizarán los hechos y sus medios de prueba. Las anomalías que pudieran darse en las actuaciones previas de la Administración, tendrían asimismo corrección, unas en ese mismo proceso y otras, en el contencioso-administrativo, pero orientado éste contra esas concretas anomalías; considerando que, naturalmente, son todas aplicables al informe que preceptivamente ha de acompañar a las actuaciones remitidas al Fiscal.”

⁸⁹⁶ Sala Tercera, Ponente Conde Martín de Hijas, V. EDJ 1996/2750.

⁸⁹⁷ Que casa y anula la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 13 de septiembre de 1994, que estimaba en parte el recurso contencioso formulado, al no haber suspendido la AEAT la ejecutividad de la sanción impuesta, hasta la total sustanciación del proceso penal iniciado. El acta de disconformidad estimaba que el obligado había simulado el pago de unas facturas, que encubrían gastos irregulares del consejo de administración, practicando liquidación, intereses de demora y sanción, tras todo lo cual, dio traslado al Ministerio Fiscal de un presunto delito contable del artículo 350 bis del CP. El fundamento de la recurrente parte de la vulneración del principio non bis in ídem, al entender que en el expediente administrativo se sustanciaban cuestiones conexas, dado que la falsedad o no de las facturas eran cuestiones de índole penal, que en función del pronunciamiento judicial afectarían a la calificación de la infracción tributaria, y no solo al aspecto contable trasladado. El TSJG, fundamentó en Sentencia que, “las sanciones pecuniarias son netamente distinguibles de otros conceptos incluidos en la deuda tributaria, como la cuota,

liquidatorio del procedimiento tributario. Partiendo de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 3 de octubre de 1983⁸⁹⁸, la Sala establece las siguientes consecuencias⁸⁹⁹:

“a) El necesario control «a posteriori» por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso.

b) La imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código Penal o las leyes penales especiales, mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos.

c) La necesidad de respetar la cosa juzgada...«F.J. 4º»... El principio «non bis in ídem» determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de la normativa diferente, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

Consecuencia de lo dicho, puesto en conexión con la regla de la subordinación de la actuación sancionadora de la Administración a la actuación de los Tribunales de Justicia, que es la primera, como con anterioridad se dijo, no puede actuar mientras no lo hayan hecho los segundos y deba en todo caso respetar, cuando actúe «a posteriori» el planteamiento fáctico que aquellos hayan realizado, pues en otro caso se produce un ejercicio del poder punitivo que traspasa los límites del artículo 25 de la Constitución y viola el derecho del ciudadano a ser sancionado solo en las condiciones estatuidas por dicho precepto”.

Conforme a las anteriores, señala la Sala (FD 5º) que la doctrina del Tribunal Constitucional no sitúa “*la clave en el hecho de la simultaneidad cronológica de los procedimientos penal y administrativo sancionador, para establecer en ese caso la necesidad de paralizar el segundo a las resultas del primero, sino en la primacía sustancial...del procedimiento penal.*” En caso distinto la libertad del procedimiento sancionador frente al proceso penal “*haría depender la eficacia del principio «non bis in*

los recargos y los intereses de demora, y que en la esfera tributaria no coexisten dos expedientes administrativos -liquidador y sancionador-sino que en uno solo tienen reflejo ambas consecuencias pecuniarias”; que “Que el «non bis in ídem» despliega su eficacia dentro de la esfera punitiva del Estado, penal y sancionadora, por lo que esta incompatibilidad de medidas represivas opera dando preferencia y por tanto prioridad a la reacción penal, lo que implica como consecuencia la paralización del procedimiento administrativo durante la sustanciación del mismo...tal circunstancia impone la paralización de la ejecutividad de la sanción... no la del procedimiento sancionador, en cuanto ya finalizado por la resolución que se combate; pero en modo alguno su nulidad de pleno derecho, pues no existiendo pronunciamiento alguno de la jurisdicción penal por el momento y, por tanto, no pudiendo referirse la aplicación del principio, en su efectividad material y formal, a relato de hechos probados alguno no es posible afirmar la existencia de duplicidad sancionadora”. Que “los restantes conceptos de la liquidación (cuota recargos e intereses) quedan al margen del principio invocado, cuya cobertura es el artículo 25 C.E. y, por tanto, son ajenos al presente proceso, no siendo susceptibles de paralizarse ni, menos aun, de anularse, y que el hecho de haberse admitido a trámite una querrela por apropiación indebida contra anteriores Consejeros tampoco puede conducir a la finalidad expuesta, pues al margen de que el principio invocado, en cuanto a la actuación administrativa, ha de insistirse, no tiene eficacia fuera de la esfera sancionadora, las consecuencias que el pago de la cuota, recargos e intereses impliquen habrán de tomarse en consideración, si es el caso, en la responsabilidad dimanante del delito o en otras figuras que la legislación tributaria contempla al objeto de la devolución de lo indebidamente ingresado”.

⁸⁹⁸ Sala 2ª. Nº77/1983 BOE 266/1983 de 7 de noviembre. Ponente, DIEZ PICAZO Y PONDE DE LEON,L.

⁸⁹⁹ Conforme al FD 3º de la anterior Sentencia del TC.

idem» de un elemento casi anecdótico, y no de la relación sustancial de los valores en contraste, que exige la primacía del enjuiciamiento penal, esté o no en curso el correspondiente proceso...”.

Por esta consideración sustancial, *“si el procedimiento penal no se ha iniciado, no cabe que la autoridad administrativa continúe tramitando el procedimiento sancionador, sino que le es exigible que comunique el hecho de posible significación penal a la autoridad judicial, provocando así la iniciación del proceso penal (a ello conduce el deber establecido en el art. 262 de la L.E.Cr.) y que paralice la tramitación del administrativo, en espera de que los hechos sean enjuiciados por la autoridad judicial, quedando la posibilidad de su propia actuación ulterior a las resultas de ese enjuiciamiento. Lo contrario supondría permitir a la autoridad administrativa la manipulación de los efectos del principio «non bis in ídem», pues le bastaría demorar el paso del tanto de culpa a la autoridad judicial competente, y simultáneamente acelerar el trámite del procedimiento administrativo hasta su conclusión, para eliminar la oportunidad de que los efectos optativos del proceso penal, aun no iniciado, pudieran entorpecer el ejercicio de su propia potestad administrativa sancionadora.”*

En este sentido, considera la Sala que (FD 6º) el motivo de la paralización del procedimiento administrativo, ante hechos que pudieran ser constitutivos de delito *“es la entidad real de los hechos, y no la selección de su significado por la autoridad administrativa”* que además sería contraria a lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT(1985), *“que no deja margen para diferenciar entre delitos contra la Hacienda Pública”*, y que de otra forma implicaría descomponer artificiosamente la unidad del hecho en su conjunto, para dar un tratamiento meramente fiscal -liquidación y sanción- y recaudatorio a la elusión del impuesto y tratamiento de delito contable a la otra parte. No es la conducta seguida por la Administración tributaria, considera la Sala, en relación a criterio selectivo empleado (FD 7º) *“sino la que se debió seguir, en relación con la identidad de los hechos y su eventual significación delictiva”* sentado lo establecido en el art. 66.2 RGI(1986) que *“exigía la paralización de la liquidación toda, y no solo de su eventual contenido sancionador, posponiéndose necesariamente la liquidación del tributo a la respuesta judicial”*, por lo que concluye que *“también la no paralización del procedimiento en el contenido estrictamente liquidatorio implica en este caso la vulneración del principio «non bis in ídem»”*.

La Jurisprudencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, nos ofrece los siguientes aspectos procedimentales, previos al enjuiciamiento de un delito de defraudación tributaria:

1º.- El acto que dicte Delegado de Hacienda o Director General, no es un acto administrativo impugnabile, puesto que éste no implica condena o sanción. En este sentido compartimos que este «acto» de manera singular no ofrece posibilidad de impugnación, puesto que no hace más que cumplir con lo establecido en el artículo 77.6 de la LGT(1985). Si embargo, entendemos que este «acto» debe ser considerado en su conjunto, es decir, en unión al expediente administrativo que traslada, y en el constan una serie de hechos y valoraciones subjetivas que infieren la cualidad delictiva en la infracción tributaria. Por tanto consideramos que, no es tanto el trasfondo y efectos del acto en sí lo que debiera ser objeto de revisión contenciosa, sino la posible vulneración de derechos que el acto en su conjunto puede haber provocado.

2º.- La posibilidad de acceso a la Jurisdicción contenciosa, sea por motivos observados en el desarrollo del procedimiento de comprobación e inspección tributaria, sea por motivos de liquidación a resultas de éste, no tienen posibilidad de acceso a esta Jurisdicción, por el simple motivo de que no concluyen con un acto administrativo⁹⁰⁰ impugnabile en vía administrativa o contenciosa, siendo sustanciados en un proceso distinto, que entendemos no concuerda con el significado de «juez ordinario predeterminado por la Ley» y a la «tutela judicial efectiva»⁹⁰¹.

3º.- La paralización del procedimiento tributario, obedece a una razón de naturaleza sustantiva, ante la que la Administración no puede distinguir entre aquellos hechos que deben o no ser conocidos por la Jurisdicción penal, debiendo dar traslado de éstos en su conjunto, sin extender su actividad más allá una vez observados los indicios de delito.

4º.- El principio «*no bis in idem*» no alcanza únicamente al procedimiento sancionador, sino también al procedimiento de liquidación.

⁹⁰⁰ En este sentido, *Vid*, MARTI DEL MORAL,A.(1998), en cuanto al análisis que realiza sobre la STC 30/1996, de 26 de febrero, en relación a la prejudicialidad devolutiva y la necesidad de un acto administrativo que resuelva el objeto del procedimiento. *Op.Cit*.

⁹⁰¹ Sugiere RODRIGUEZ RAMOS,L.(1997) que “previamente a la afectación del derecho a una tutela judicial efectiva consistente en que dos órdenes jurisdiccionales no se pronuncien contradictoriamente sobre un mismo hecho, existe un derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley (art. 24.2 CE), al ser otro orden jurisdiccional diverso al penal el predeterminado legalmente para entender de tal materia propia de la cuestión prejudicial suspensiva y devolutiva”. *Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)*. Pág.1. *Vid*, DIEZ-PICAZO GIMENEZ,I.(1991) *El Derecho Fundamental al Juez ordinario predeterminado por Ley*.

La situación que nos encontramos a partir de la Jurisprudencia establecida por el Tribunal Supremo en relación a la cuota defraudada -momento y órgano competente para su determinación-, la obligación de dar traslado del tanto de culpa y, la responsabilidad civil derivada del delito, parte de dos circunstancias que de forma irrenunciable condicionaron esta posición jurisprudencial.

De una parte fue, el concepto de deuda tributaria⁹⁰², resultante de un procedimiento administrativo único, en el que de forma indisociable coincidían el de regularización y el sancionador. Procedimiento que, trasladaba al proceso una «liquidación tributaria» que sumaba conceptos de distinto significado y naturaleza, que por otra parte, no coincidían con el concepto de «cuota defraudada» objeto del debate procesal. Y de otra, como ya señalábamos en otra parte de nuestro trabajo⁹⁰³, la aceptación también⁹⁰⁴ de un procedimiento paralelo desarrollado por la Administración tributaria⁹⁰⁵ a través de las distintas normas de carácter organizativo, que regulaban las actuaciones previas al traslado del tanto de culpa al margen del procedimiento de comprobación e investigación tributario; actuaciones que, de forma evidente podían vulnerar los derechos del contribuyente, al asumir la Inspección de los Tributos funciones investigadoras de naturaleza penal, y

⁹⁰² Artículo 58 LGT(1963) “Uno. La deuda tributaria estará constituida esencialmente por la cuota definida en el artículo cincuenta y cinco y liquidada a cargo del sujeto pasivo. Dos. En su caso también formarán parte de la deuda tributaria: a) Los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del Tesoro o de otros entes públicos. b) El interés de demora, que será el legal del dinero. c) El recargo por aplazamiento o prórroga. d) El recargo de apremio; y e) Las sanciones pecuniarias. Tres. Los recargos citados en las letras c) y d) del apartado anterior podrán fijarse reglamentariamente.” El apartado Dos.c), quedaría modificado por la DL 6/1974, de 27 de noviembre (BOE N°286 de 29/11), pasando a ser, el básico del Banco de España, vigente al tiempo de practicarse la liquidación y, el del interés legal del dinero incrementado en el 25%, con la reforma de la LGT(1985), salvo que la LPGE estableciera uno diferente. Durante el ejercicio 1995 y 1996, se estableció en un 11% (DA 2ª LPGE 41/1994 de 30 de diciembre y RDL 12/1995 de 28 de diciembre). La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT (BOE N°174 de 22 de 22/07), eliminó el adjetivo “esencialmente” del concepto de deuda tributaria, incluyendo como elementos de ésta los pagos cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta. El artículo 58 de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre (BOE N°302 de 18/12), excluyó las sanciones del concepto de deuda tributaria, quedando constituida por la cuota o cantidad a ingresar que resulte de la obligación tributaria principal o de las obligaciones de realizar pagos a cuenta; integrada en su caso por, los intereses de demora, los recargos por declaración extemporánea, los recargos del periodo ejecutivo, y los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, a favor del Tesoro o de otros entes públicos.

⁹⁰³ Primera Parte, Apartado VII.II.-

⁹⁰⁴ No entendemos coherente lo afirmado por la sala STS de 24 de febrero de 1.989, antes señalada, al asumir que (FD 5º) la investigación encomendada a un órgano especial, como es la Unidad de Vigilancia y Reprensión del Fraude Fiscal, carece de alcance incriminatorios al ser actos de investigación ordenados de acuerdo con la Ley y sometidos, en todo caso, a la apreciación final de un Tribunal. En primer lugar consideramos que tienen alcance incriminatoria desde el mismo momento en que su objetivo es la coordinación y supervisión de actuaciones tendentes a la investigación de un supuesto delictivo, con la única finalidad de formar un expediente que «incrimine» al sujeto investigado. Y en segundo lugar, estas actuaciones no están establecidas en el Ley, sino en órdenes, instrucciones y notas, de carácter organizativo interno, que únicamente vinculan a los órganos tributarios.

⁹⁰⁵ Prueba de esta afirmación, es el dictado de la STS de 26 de abril de 1996, que antes comentamos, a la que también se refiere RAMÍREZ GÓMEZ,S.(2.001), señalando que el procedimiento administrativo se ha de paralizar desde el mismo instante en que aparezcan indicios de delito. Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria. Pág.203.

retrasar consciente y deliberadamente⁹⁰⁶ -a partir del nacimiento de la *noticia criminis*- el traslado de los hechos a la Jurisdicción competente.

VII.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 77.6 de la LGT 10/1985, de 26 de abril.

La evolución de la conexión del procedimiento y el proceso, que hemos tenido oportunidad de observar en este periodo, a partir de las modificaciones legislativas introducidas, de la Jurisprudencia, y de las diversas posiciones doctrinales, mantiene -como en las anteriores regulaciones que venimos analizando- situaciones dispares e incluso antagónicas, por motivo de la confluencia de dos ordenamientos distintos, en relación a la sustanciación de unos mismos hechos. Para situar en este periodo, los motivos que dieron lugar a los distintos escenarios de posible conflicto, debemos partir de cuatro momentos diferentes, en relación a los tratamientos normativos⁹⁰⁷ y jurisprudenciales, así como los efectos que a partir de los anteriores se proyectaban a un proceso penal que, de manera inadvertida -al considerar quizás intrascendentes las actuaciones tributarias previas al traslado del tanto de culpa-, enfocó la cuestión hacia la finalidad propia -por otro lado lógica- del Ordenamiento penal, como era la represión y castigo de la defraudación tributaria, considerando asumible y sin mayores consecuencias, la competencia y finalidad propia del Ordenamiento tributario, dirigida a la regularización, liquidación y cobro de la deuda tributaria.

⁹⁰⁶ Como señalara BERMEJO RAMOS, J. (1989), “El campo que va desde que se «vislumbra» la posible existencia del delito hasta que se llega al motivado convencimiento de que concurren esos «indicios racionales de delito fiscal», discurre por caminos de actuación complicados y distintos de los que normalmente se siguen en la inspección fiscal. El objetivo final, en estos casos, no consiste solo en la práctica de una cuantificación técnico-jurídica de cuotas impositivas, sino además en la recogida y primera calificación penal de todo un conjunto de evidencias, hechos y circunstancias en torno a la conducta del contribuyente.” Op.Cit. Pág. 112., para indicar poco después este mismo Autor (1991) que “La inspección debe llegar hasta el final de sus investigaciones y solo cuando haya probado con suficiente certeza los hechos constitutivos del delito es cuando debe cesar en sus actuaciones y dar traslado al Ministerio Fiscal.” Op.Cit. Pág. 64. COLLADO YURRITA, P. (1996) observa que “una vez atisbados los indicios del delito fiscal, la Administración Tributaria dará otro carácter al expediente que tiene en sus manos; ya no se tratará de practicar una liquidación sino de elaborar una documentación que trasladará, en su momento, al Ministerio Fiscal u órgano judicial correspondiente y que va a contener los hechos que representan tales indicios, las diligencias que han sido practicadas, los documentos de que se trata y el informe técnico correspondiente. Lógicamente el desarrollo de esta actuación va a seguir unas vías marcadamente distintas al cauce por el que se desenvuelven las labores de comprobación e investigación.” Op.Cit. Pág. 68. Ya advirtió años antes PONT Y CLEMENTE, J.F. (1987) en relación a estas actuaciones que, la Administración “quiere abarcar el procedimiento sancionador penal en materia de delitos contra la Hacienda pública, no ciñéndolo al ámbito jurisdiccional, sino incluyéndolo también en el administrativo...” Op.Cit. Pág. 1.237. El procedimiento paralelo al que nosotros nos referimos, lo sitúa SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A. (2004), con la siguiente cronología: a) Apreciación de indicios de delito: en que consisten los indicios y criterios de su fundamentación; b) Recogida de pruebas; c) Traslado del tanto de culpa. El autor se refiere a esta sucesión de actuaciones como fase, que entiende, bien puede producirse en el procedimiento liquidatorio, o bien, en el transcurso del procedimiento sancionador. Op.Cit. Pág. 74.

⁹⁰⁷ Principalmente tributarios, puesto que los esquemas procesales penales, poco o nada han cambiado, respecto a la situación anterior a 1977.

Primer momento: *la conexión con el proceso penal a partir de la firmeza de las actuaciones tributarias.*

La entrada en vigor de la LMURF⁹⁰⁸, estableció dos requisitos⁹⁰⁹ para que las infracciones tributarias de mayor gravedad tuvieran una respuesta punitiva desde el Orden penal. El primero, requería que la infracción tributaria alcanzara o superara el importe de dos millones de pesetas. Por debajo de este límite, y pese a que en la infracción coincidieran los elementos comunes a ambos Ordenamientos punitivos, como son el dolo o la culpa⁹¹⁰, la infracción no activaría la reacción punitiva del Orden penal, sino que quedaría supeditada al sistema sancionador tributario. Junto a este aspecto objetivo, el legislador estableció el ánimo de defraudar, como aspecto subjetivo, debiendo por tanto coincidir junto al resultado económico, dolo o culpa en la acción u omisión dirigida a la producción del daño. A este ámbito subjetivo, trasladó el legislador dos aspectos directamente relacionados con el principal elemento del tipo penal derogado -art.319 CP(1973)-, como era la ocultación, delimitados en el nuevo precepto penal a través, de las falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad, y la negativa u obstrucción a la labor investigadora de la administración, producto del anterior sistema tributario de

⁹⁰⁸ En una etapa anterior -Primera Parte, Apartados IX. y X.- en relación al primitivo artículo 319 del CP(1973), la conexión entre el procedimiento y el proceso, partía de forma exclusiva del resultado de unas actuaciones tributarias, en las que, la ocultación de bienes o industria con la intención de eludir el pago de los tributos, una vez requerido por competente funcionario, eran los elementos determinantes del resultado típico penal. La conclusión a la que entonces llegábamos, nos permitió establecer que, la valoración de los elementos del tipo penal, se producía con carácter previo en el seno de un procedimiento tributario, siendo la Administración la única competente para provocar el inicio del proceso penal, a partir del trámite que realizaran los representantes de la Administración Tributaria, conforme a las normas de organización territorial establecidas. Las notas características de esta etapa las situábamos en, la división de funciones y competencias gestoras para la determinación y liquidación de la deuda tributaria, la posibilidad de una doble sanción administrativa-penal en relación a unos mismos hechos, el requisito de procedibilidad, no regulado explícitamente, como era la sospecha de la ocultación una vez requerido por competente funcionario. Características que en conjunto, representaban la perseguibilidad del delito únicamente a instancias de la Administración, reservando el ejercicio de la acción penal, para la represión y castigo de aquellas ocultaciones, que la Administración tributaria considerara merecedoras de esta reacción punitiva.

⁹⁰⁹ Estos requisitos, fueron la respuesta del legislador a la escasa -por no decir nula- tramitación de expedientes tributarios para su sustanciación como delito, estableciendo no una prerrogativa, sino una obligación para la Administración tributaria, de trasladar a la Jurisdicción penal -a través del Ministerio Fiscal- aquellos expedientes administrativos en los que coincidieran los aspectos objetivos y subjetivos del tipo penal; sistema que exigía -a diferencia del anterior-, una actuación de la Administración en la que, con carácter previo a la actuación de los órganos penales, se practicara una liquidación, que junto a una serie de hechos y circunstancias motivaban el traslado de su conocimiento, lo que no hacía sino impedir la perseguibilidad pública del delito, y mantener la discrecionalidad de la Administración sobre las infracciones tributarias que serían o no objeto de denuncia ante el Ministerio Fiscal.

⁹¹⁰ Artículo 77 LGT(1963) “Uno. Son infracciones tributarias las acciones u omisiones voluntarias y antijurídicas tipificadas en las leyes de naturaleza fiscal y en los reglamentos de cada tributo. Dos. Toda acción u omisión constitutiva de una infracción tributaria se presume voluntaria salvo prueba en contrario. Tres. Las infracciones podrán ser: a) Simples infracciones. b) De omisión. c) De defraudación.”

Artículo 319 CP (1977) “«Uno. Cometerá delito fiscal el que defraude a la Hacienda estatal o local mediante la elusión del pago de impuestos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales en una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas. Se entiende que existe ánimo de defraudar en el caso de falsedades o anomalías sustanciales en la contabilidad y en el de negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria.”

liquidación a partir de los datos facilitados por el contribuyente. El segundo requisito, exigía la firmeza del acto de liquidación, como resultado de las actuaciones tributarias; firmeza que podía resultar de la conformidad del contribuyente, o bien a partir de una resolución en vía económico-administrativa.

Situados los aspectos de orden penal que significaron el cambio de naturaleza en el delito de defraudación, las actuaciones de los distintos órganos de la Administración tributaria -previas a la posible actuación de la Jurisdicción penal- quedaban reguladas en el RD 489/1979, de 20 de febrero⁹¹¹, en el que (art.17.i) se reservaba a las Dependencias de Relación con los Contribuyente⁹¹², la competencia para la práctica de las liquidaciones -e imposición de sanciones⁹¹³- a partir de los datos que les eran facilitados desde la Dependencia de Inspección a través del acta correspondiente⁹¹⁴. El RD 2137/1965, de 8 de julio⁹¹⁵, estableció que las actas definitivas extendidas por la Inspección⁹¹⁶, consignarían las liquidaciones que el inspector actuario estimara procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de comprobación e investigación, señalando las infracciones apreciadas y las sanciones correspondientes, *“expresando en consecuencia, la cuantía total de la deuda tributaria”*⁹¹⁷. En caso de conformidad, la liquidación provisional contenida en

⁹¹¹ Sobre reorganización de la Administración Territorial de la Hacienda Pública. BOE N°66 de 17 de marzo.

⁹¹² La Circular de la Subsecretaría de hacienda sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de denuncias por posibles delitos fiscales, de 15 de abril de 1.982, preveía en su apartado II que “Una vez apreciada la concurrencia de hechos y conductas de los que pudiera derivarse un posible delito fiscal, a través de los procedimientos de gestión o inspección tributaria, el Jefe de la Dependencia de Relaciones con el Contribuyente, el abogado del Estado-jefe...o en general el jefe de la Oficina Gestora correspondiente, deberá remitir todas las actuaciones practicadas, con su informe, al Delegado de Hacienda...”. Sin olvidar el paréntesis del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, por el que se le atribuyeron competencias de liquidación a la Inspección de Tributos, que en parte entendemos afectaron a los traslados producidos en alguna de las Sentencias que hemos analizado.

⁹¹³ A partir de aquí, serían los órganos recaudadores de esta misma Dependencia las que iniciarían las labores de cobro derivadas de las liquidaciones practicadas.

⁹¹⁴ Como señalara FERREIRO LAPATZA,J.J.(1975) “La liquidación definitiva ha de ser practicada siempre por los órganos de gestión en sentido estricto. Por los órganos encargados de liquidar. Han de ser practicadas por éstos órganos sobre los datos que ellos mismos poseen o se procuran o sobre los datos proporcionados por los contribuyentes o por la Inspección.” Op.Cit.Pág.523.

⁹¹⁵ Sobre simplificación del procedimiento de gestión de los tributos. BOE N°176 de 24 de julio. Sus disposiciones se limitaban inicialmente a los impuestos de tráfico de empresas y el lujo, extendiéndose al resto de figuras impositivas a partir del Decreto 545/1.976, de 24 de febrero.

⁹¹⁶ Artículo 145 LGT(1963) “En las actas de inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: b) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo. c) La regularización de las situaciones tributarias que estime procedente; y d) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo.

⁹¹⁷ Artículo Primero. Uno. (RD 2137/1965) “En las actas que con carácter de definitivas formalice la Inspección de los Tributos deberán consignarse en su caso, a tenor de lo prevenido en el artículo ciento cuarenta y cinco, uno, c), de la Ley General Tributaria, las liquidaciones que el Inspector actuario estime procedentes para regularizar la situación tributaria objeto de su investigación o comprobación, con expresión de las infracciones que aprecie y de las sanciones que a su juicio fueren pertinentes, expresando en consecuencia la cuantía total de la deuda tributaria.”

el acta, se convertiría en definitiva⁹¹⁸ siempre que la Administración⁹¹⁹ no mostrara reparos a la liquidación⁹²⁰. En caso de disconformidad, el contribuyente podría formular alegaciones ante la Oficina Gestora, en los quince días siguientes a la firma del acta⁹²¹, dando lugar a la incoación de un expediente administrativo⁹²², pudiendo impugnar su resultado mediante recurso de reposición⁹²³, y reclamación económica-administrativa⁹²⁴ posterior. Iniciado el expediente administrativo⁹²⁵, sería la Oficina Gestora la competente

⁹¹⁸ Artículo 120 LGT(1963): Uno. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. Dos. Tendrán consideración de definitivas: a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración haya mediado o no liquidación provisional.”

⁹¹⁹ Artículo segundo. Uno. (RD 2137/1965) “Si el sujeto pasivo prestara su conformidad a la propuesta de liquidación formulada por la Inspección del Tributo, esta le notificará formalmente que si no le fueren comunicados por la Administración reparos a la liquidación propuesta dentro del plazo de cuarenta y cinco días naturales, a contar del siguiente al de la fecha del acta, se entenderá que dicha Administración confirma íntegramente la propuesta de referencia y que esta última tiene el carácter de liquidación definitiva...” El plazo establecido quedaría establecido en “un mes”, a partir del RD 226/1969, de 24 de julio, por el que se aprueba la Instrucción General de Recaudación y Contabilidad modificado por

⁹²⁰ Artículo segundo. Dos. (RD 2137/1965) En la notificación practicada por el Inspector se hará constar también que de no formularse por la Administración los reparos a que hace referencia el apartado anterior, el sujeto pasivo vendrá obligado al ingreso directo en el Tesoro del importe total de la deuda tributaria dentro de los quince días hábiles inmediatos siguientes al de expiración del plazo de cuarenta y cinco a que se refiere el apartado uno, bajo apercibimiento de exacción por la vía de apremio y disfrutando del beneficio de condonación automática del 50 por 100 de las sanciones que en la repetida liquidación le hubieren sido impuestas por infracciones de omisión o defraudación.”

⁹²¹ Artículo tercero. (RD 2137/1965) “Si el sujeto pasivo no suscribiera el acta de inspección o suscribiéndola no prestara su conformidad a la propuesta de liquidación formulada en la misma par el inspector quedaría advertido de su derecho a presentar ante la correspondiente oficina gestora las alegaciones que considere oportunas dentro del plazo de los quince días hábiles inmediatos siguientes al de la fecha del acta, sirviendo esta última como diligencia de iniciación del expediente a que se refiere el artículo ciento cuarenta y seis de la Ley General Tributaria.”

⁹²² Artículo 146.uno LGT(1963) “Cuando el sujeto pasivo no suscriba el acta o suscribiéndola no preste su conformidad a las circunstancias en ella consignadas, dicho documento determinará la incoación del oportuno expediente administrativo.”

⁹²³ Artículo 160 y ss LGT(1963).

⁹²⁴ Artículo 163 y ss LGT(1963). Lo que se recurre no es el acta de la Inspección, sino la liquidación practicada por la Oficina Gestora, en base a los hechos constatados en el acta. “No puede reputarse como actos administrativos definidores de derechos u obligaciones ni a la actuación inspectora ni, consiguientemente, a la propuesta formuladas en las actas...por lo que no pueden ser objeto de reclamación económica administrativa, ni por tanto, en ulterior recurso contencioso, únicamente ejercitable si como consecuencia del levantamiento del acta, llegara a practicarse una liquidación que llevara consigo obligación tributaria precisa a cargo del contribuyente. (STS de 21 de enero de 1961). “las actas de inspección no son actos recurribles a los efectos económicos-administrativos, porque al no reconocer ni negar un derecho, ni imponer una obligación de carácter provisional o definitivo, no constituyen en sí mismo actos tributarios susceptibles de recurso, sino simplemente actos de trámite o de gestión, y por tanto solo cuando se impugna el acto tributario final (la liquidación por ejemplo) resulta admisible la impugnación de dicho acto y únicamente entonces puede ser el mismo reclamable en consideración a los vicios de forma que hayan podido cometerse durante el procedimiento que originó la inspección. (STS de 5 de junio de 1968.) Las anteriores han sido transcritas de MANTERO SAENZ,A (1981) Op.Cit.Pág.444

⁹²⁵ Situación análoga a la que prescribe el Artículo segundo. Cuatro (RD 2137/1965) “La Administración, una vez recibida el acta de inspección a. que se refiere el artículo primero deberá proceder al examen de la propuesta de liquidación formulada en aquella y si apreciara error aritmético o aplicación indebida de las normas legales lo notificará al sujeto pasivo a fin de que este pueda expresar su conformidad con la nueva liquidación e ingresar el importe de la deuda tributaria en los quince días siguientes hábiles, o bien su disconformidad, en cuyo caso se iniciará el expediente a que se refiere el artículo tercero del presente Decreto.”

para los actos de liquidación e imposición de sanción⁹²⁶. Por su parte, el artículo 5 del RD 2077/1984, de 31 de octubre⁹²⁷, establecía que en las actas extendidas por la Inspección de los Tributos, se harían constar las circunstancias recogidas en el artículo 145 de la LGT, proponiendo la regularización que procediera, expresando las infracciones que apreciara, y la sanción que le fuera aplicable.

A partir de las anteriores, es posible admitir que, el procedimiento tributario de comprobación e investigación, y posterior de liquidación, no establecía en relación al delito fiscal (1977-1985), una tramitación diferente al resto de situaciones tributarias. La conclusión de las actuaciones de gestión, al igual que en el resto de procedimientos en los que no se observaban circunstancias presuntamente delictivas, ofrecían un resultado económico⁹²⁸ que sumando cuota, intereses, recargos y sanciones, permitía el inicio de la fase recaudadora, sin que la apreciación delictiva significara la paralización de ninguno de los estadios de la gestión tributaria. La firmeza de la liquidación, bien por conformidad del contribuyente, bien por una resolución económico-administrativa, era la que debía marcar el inicio de un procedimiento, posterior e independiente al tributario, dirigido únicamente a poner en conocimiento del Ministerio Fiscal, unos hechos presuntamente delictivos; procedimiento que como decimos, no impedía el inicio de la fase recaudatoria⁹²⁹ y que, como hemos podido observar a través de alguno de las Sentencias analizadas, se desarrollaba generalmente de forma anterior, y simultánea, a la sustanciación del proceso penal⁹³⁰.

Sumando ahora la vertiente penal y la tributaria, la conexión entre el procedimiento y el proceso, una vez alcanzada la firmeza de las actuaciones, se produciría -art.37.2 LUMRF- por un acto de comunicación entre el Delegado de Hacienda y el Ministerio Fiscal, previo informe del Subdelegado de Inspección o Inspector Jefe y del Abogado del Estado, constituyendo ésta la única mención a las actuaciones que precedían a esta comunicación, sin otra regulación legislativa o reglamentaria que regulara el desarrollo de esta fase pre-procesal -también llamada sub-proceso-, debiendo recurrir a una serie de

⁹²⁶ Artículo 84 LGT(1963): “Las sanciones de omisión y defraudación se aplicarán por la Administración teniendo en cuenta la cuantía de la cuota, la repetición del hecho, la buena o mala fe del sujeto pasivo de acuerdo con al graduación que se fije en el Reglamento correspondiente de esta Ley.”

⁹²⁷ Sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas. BOE N°276, de 17 de noviembre.

⁹²⁸ Deuda tributaria, conforme al artículo 58 LGT(1963).

⁹²⁹ En la que se podía advertir la posibilidad de una acumulación de sanciones administrativas y penales, como ya pusimos de manifiesto en otra parte de nuestro trabajo (Segunda Parte II.I.-) Vid. RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1974)Op.Cit.Pág.75. DEL POZO LOPEZ,J. Y ARANAU ZOROA,F. (1977) Op.Cit.Pág.433

⁹³⁰ En la mayoría de las Sentencias que hemos analizado, con la vigencia del artículo 319 CP(1977) y el artículo 37.2 de la LMURF, se habían practicado las liquidaciones e impuesto las sanciones, e incluso se habían iniciado las actuaciones de recaudación. En aquellas en las que no había sido posible su cobro, era solicitaba por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado la responsabilidad civil derivada del delito.

Instrucciones y Circulares, de carácter interpretativo unas, y de carácter organizativo otras, para conocer las actuaciones encaminadas a poner en conocimiento del Delegado la apreciación delictiva de los hechos sustanciados en sede tributaria. Entre estas, destacamos en su momento:

1ª.- La Circular de la Fiscalía del Tribunal Supremo 2/1978, de 20 de abril, sobre persecución del delito fiscal que, tras realizar un examen de los elementos del tipo penal⁹³¹ y atender al requisito de procedibilidad⁹³², advertía que, si bien las pruebas practicadas en

⁹³¹ Sic. “a) Falsedad o anomalías sustanciales en la contabilidad. Desde luego, podrá consistir en cualquier mutación de la verdad en los documentos contables que presente gravemente alterada o que enmascare de manera fundamental la verdadera situación o movimiento económico de la empresa simulando u ocultando datos de modo tendente a eludir el impuesto u obtener indebidamente el beneficio fiscal. Igualmente puede constituir un indicio que acucie el celo investigador la llevanza de la contabilidad al margen de las normas del Plan general cuando la empresa esté obligada a ello. Será, sin embargo, necesario que al sujeto le esté legalmente exigido llevar una contabilidad o que, sin obligación de llevarla, la utilice, exhiba o manifieste con propósito

fraudulento. Lo que no podrá entenderse como circunstancia calificadora de fraude es la ausencia, en todo o en parte, de una contabilidad regular por quienes no tienen la obligación legal de llevarla. b) Negativa u obstrucción a la acción investigadora de la Administración tributaria. En esta segunda hipótesis la imputación tendrá su apoyo en la presunción "iuris tantum" de malicia en la omisión u ocultación total o parcial de la base tributaria al concurrir con la desobediencia al mandato expreso del funcionario público competente para el ejercicio de las facultades de inspección fiscal poniendo trabas injustificadas o torpemente confusionarias a la labor inspectora. Así, vendrá a constituir la conducta del contribuyente una actitud de resistencia análoga a la definida por el artículo 319 en su antigua redacción y, en este sentido, el tipo penal se constituye, entrando en juego esa presunción, en forma compleja, constituida por los siguientes elementos: -Existencia de una actividad investigadora que haya establecido en principio, pero con suficientes motivos racionales, la omisión u ocultación determinante del fraude y su cuantía, o bien la ausencia de realidad en los hechos que hubieren fundado el beneficio fiscal. -Existencia de un requerimiento concreto al deudor tributario para la manifestación o exhibición de los elementos de investigación del hecho que legalmente le sean exigibles. -Desobediencia expresa o tacita, pero en todo caso notoria, del deudor tributario al anterior requerimiento. No es necesario consignar que para que pueda reputarse fraudulenta la conducta del contribuyente ha de ser intencional y deliberadamente dirigida a la elusión del impuesto o al disfrute ilícito del beneficio fiscal. La conducta basada en defectuosas informaciones o en cualquier otra negligencia tendrá sus consecuencias administrativas, pero carecerá de trascendencia penal. El delito fiscal es claramente de tendencia, necesariamente doloso y no puede ser cometido por imprudencia. Además, para que la infracción revista caracteres de delito es menester que sobrepase determinados límites cuantitativos fijados por la Ley en cantidad igual o superior a los dos millones de pesetas. La cuantía de la infracción no se determina por el total de la deuda tributaria. En primer lugar, porque no deberán computarse las sanciones fiscales, recargos por demora o en concepto de intereses”.

⁹³² “III.- El requisito de procedibilidad. (...) A tenor de las disposiciones de dichos párrafos dos y tres los requisitos son los siguientes: Primero.-Procedimiento administrativo de liquidación, determinación e investigación del hecho imponible y de la cuantía defraudada por cada concepto contributivo y en el cual se haya agotado la vía gubernativa. Es muy de tener en cuenta que la Ley no contempla la posibilidad de que el acto administrativo haya sido impugnado judicialmente en vía contencioso-administrativa. El Fiscal deberá tener en cuenta esta posibilidad, que, en su caso, constituiría cuestión prejudicial, conforme a lo prevenido en el artículo 4.0 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. Segundo.-Decisión o acuerdo del Delegado de Hacienda previo informe del Subdelegado de Inspección e Inspector Jefe, del Administrador de Tributos, Impuestos Inmobiliarios o de Aduanas, según el tributo de que se trate, y del Abogado del Estado, o bien, en las defraudaciones contra las Haciendas locales, acuerdo o decisión del Alcalde o del Presidente de la Diputación, según los casos, y previo informe de sus secciones de Hacienda y del Abogado de la Corporación, resolviendo poner en conocimiento del Ministerio Fiscal en ambos casos los hechos que se estimen constitutivos de delito fiscal. Tercero.-Formulación de querrela por el Ministerio Fiscal, de acuerdo con las disposiciones de los artículos 105 y 271 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si de la documentación remitida por el Delegado de Hacienda de la provincia o por la presidencia de la Diputación Provincial o por la Alcaldía correspondiente, resultan los datos necesarios que revelen suficientes indicios del delito fiscal y se acredite que se han cumplido todos los requisitos legalmente establecidos para su persecución. Aunque las pruebas practicadas en el expediente administrativo y la resolución recaída no sean vnculantes para los

el expediente administrativo no eran vinculantes para los Tribunales, constituían la pieza fundamental de la instrucción⁹³³.

2ª.- La Instrucción 2/1980, de 15 de octubre de 1980, de la Inspección Central, sobre criterios a seguir en la formación de actas en supuestos de infracción administrativa y otras con posible relevancia penal, establecía⁹³⁴ que todas las actuaciones inspectoras anteriores a la redacción del acta, se documentarían en diligencias, reflejando los hechos con relevancia para el servicio así como las manifestaciones del interesado relativas a los mismos. En especial, debía dejarse constancia de la negativa u obstrucción a la actuación inspectora, así como las anomalías formales o sustanciales, en la contabilidad, con descripción de éstas⁹³⁵. Estas diligencias, solo debían recoger hechos y no, juicios de valor, apreciaciones u opiniones del Inspector.

3ª.- La Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de denuncias por posibles delitos fiscales⁹³⁶, que situamos en su momento como origen del procedimiento paralelo,

Tribunales, constituyen la pieza fundamental de la instrucción una vez sean corroborados judicialmente los extremos de hecho que lo fundamenten.”

⁹³³ Esta Instrucción, como ya señalamos en su momento, trasladaba al procedimiento tributario los aspectos que debía contener el expediente administrativo que fuera objeto de traslado a la Jurisdicción penal. Por tanto, y una vez observados en el transcurso del procedimiento de comprobación e investigación, aspectos de posible carácter delictivo, entendemos que se iniciaría un segundo procedimiento -paralelo al tributario- con la finalidad de situar los elementos y pruebas precisas, que permitieran formalizar la denuncia ante el Ministerio Fiscal, una vez adquirida firmeza las actuaciones.

⁹³⁴ “Todas las actuaciones inspectoras anteriores a la redacción del acta, que en su caso, sea procedente extender, habrán de documentarse en las oportunas diligencias, en las que se reflejarán cuantos hechos con relevancia para el servicio surjan en el curso de un procedimiento inspector, así como las manifestaciones del interesado relativas a los mismos. En especial, deberá dejarse constancia de las conductas o actitudes que supongan negativas u obstrucción a la actuación inspectora. Se tendrá muy presente que: A) En las mencionadas diligencias se recogerán solo hechos, nunca juicios de valor, apreciaciones u opiniones del Inspector. B) Las manifestaciones del administrado aparecerán claramente como tales, haciendo constar cuando proceda, que se recogen y se documentan a su instancia. En las diligencias y actas que extienda la inspección se hará constar si en la contabilidad se han observado o no anomalías formales o sustanciales, según las reglas generalmente admitidas y, en su caso, se describirán las anomalías o irregularidades descubiertas. Por otra parte cuando se reflejen en el acta diferencias entre las magnitudes económicas declaradas y las reales, deberá concretarse si tales diferencias están o no contabilizadas oficialmente, sin prejuzgar las causas de la discordia, si la hubiere.”

⁹³⁵ Circunstancias que podemos considerar análogas a las que ya se exigían en el artículo 167 del Impuesto de Consumos 30 de agosto de 1896, en el que se disponía que: “Para imponer la responsabilidad de que trata el capítulo anterior, los procedimientos serán exclusivamente administrativos. A los Tribunales compete declarar y exigir la responsabilidad que corresponda por los mismos hechos con arreglo al Código Penal según determinan los artículos 20 de la ley de 30 de junio de 1.92 y 56 de la de 5 de agosto de 1893. En el expediente administrativo se hará constar y se tomará en cuenta, si la defraudación se realizó a mano armada o en cuadrilla, el número de los responsables, si estos son defraudadores por una o más veces, y las demás circunstancias que han concurrido en el caso. A efectos del procedimiento judicial, la Administración de Hacienda remitirá al Tribunal competente el tanto que corresponda, una vez resuelto el expediente administrativo.” *Vid.* Primera Parte, Apartado V.I.-

⁹³⁶ “II.- Una vez apreciada la concurrencia de hechos y conductas de las que pudiera derivarse un posible delito fiscal, a través de los procedimientos de gestión o inspección tributaria, el jefe de la Dependencia de Relaciones con los contribuyentes, el Abogado del Estado-jefe, el Administrador (...) deberá remitir todas las actuaciones practicadas, con su informe al delegado de Hacienda, en plazo máximo de diez días, contando desde que las actuaciones hubieran adquirido firmeza en vía administrativa por no haberse interpuesto

anteponía la observación de hechos y conductas de posible carácter delictivo, a la firmeza de la liquidación, de modo que ésta última no era más que el requisito final para dar traslado del expediente al Delegado de Hacienda, el cual y una vez recabado el informe de la Oficina Gestora, solicitaría dictamen al Abogado del Estado. A partir de este punto, la Circular no establecía una simple actuación de conexión, sino que infirió un carácter preciso al determinar que, a la denuncia por delito fiscal -de la que no se daría conocimiento al interesado- se acompañaría la documentación que revelara indicios de delito fiscal, dando especial significado -como documento revelador- a los informes emitidos, que en conjunto debía facilitar la actuación del Ministerio Fiscal y de la Instrucción penal.

4ª.- La Orden Ministerial de 7 de enero de 1985, centralizó⁹³⁷ a través de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, las actuaciones de investigación y seguimiento de aquellos expediente que a juicio de la Inspección reunieran circunstancias determinantes del animo de defraudar. En estos casos los Inspectores Jefes, a través de los Inspectores Regionales, remitiría a esta Unidad los expedientes iniciados por la Inspección, para ser seguidos y en su caso ultimados por ésta.

recurso de reposición o reclamación económica administrativa o haber sido esta resuelta en única instancia por el Tribunal Económico Administrativo Provincial o, en todo caso, por el Tribunal Económico Administrativo Central; en los dos últimos supuestos, el término de los diez días será computado a partir del siguiente a la recepción de la resolución correspondiente por la Dependencia gestora. III.- Una recibidas por el delegado de Hacienda las actuaciones e informes a que se refiere el apartado anterior, deberá proceder a la inmediata solicitud del preceptivo dictamen de la Abogacía del Estado, de acuerdo a lo dispuesto en el párrafo 2º del artículo 37 de la Ley 50/1977. IV.- Los referidos informes, preceptivos pero no vinculantes, habrán de ser emitidos con carácter de urgente...(...) El informe de la Oficina Gestora competente, a que se refiere el precedente apartado II, atenderá a la ampliación de los datos contenidos en las actas inspectoras y a la expresión de los hechos y circunstancias que, en su momento, determinaron la calificación de las infracciones tributarias recogidas en las mismas y que justifican la iniciación del expediente. El informe de la Abogacía se pronunciará sobre los aspectos y elementos jurídicos del expediente y actuaciones desarrolladas, examinando, en especial, las circunstancias que pudieran impedir el acceso a la vía penal y velando en todo caso, por los intereses de la Hacienda Pública. V.- Una vez recibidos los informes preceptivos el delegado de Hacienda competente resolverá sobre la formulación de denuncia ante el Ministerio Fiscal. La resolución del delegado de Hacienda deberá ser adoptada con carácter de urgencia, a la vista de los informes emitidos, y con sujeción a lo dispuesto en la presente circular. La denuncia por delito fiscal deberá ser presentada sin que, en ningún caso, proceda audiencia del interesado y aunque este haya interpuesto recurso contencioso-administrativo. A la denuncia se acompañará cuanta documentación sea reveladora de indicios suficientes de delito fiscal, en especial los informes preceptivos ya mencionados, al efecto de facilitar la actuación del Ministerio Fiscal y la instrucción del sumario.”

⁹³⁷ Artículo 4º.3.4. “El área de servicios especiales y auditoría se estructurara en las siguientes unidades: B): Unidad Especial de Vigilancia y Represión del fraude fiscal, que tendrá a su cargo las siguientes funciones: a) centralizar cuantas actuaciones sean necesarias para la investigación y seguimiento de aquellos expedientes en los que a juicio de los servicios de inspección, puedan concurrir circunstancias que indiquen conductas de las que el artículo 319 del Código Penal considera como determinantes de animo de defraudar. A estos efectos los Inspectores Jefes, a través del Inspector Regional, o este, en su caso, remitirán a la unidad especial de vigilancia y represión del fraude fiscal los expedientes iniciados por la Inspección que por su particular trascendencia deban ser seguidos y, en su caso, ultimados por esta unidad especializada. b) La actuación directa en casos graves de fraudes reiterados o especial resistencia a la actuación inspectora, y aquellos otros en los que, por su trascendencia, se requiera la actuación represiva ejemplar c) La coordinación y el establecimiento de criterios en las actuaciones inspectoras que descubran infracciones que puedan ser constitutivas del delito fiscal.”

A partir de las anteriores, resultaba evidente la existencia, en sede tributaria, de dos procedimientos distintos en relación a unos mismos hechos. El primero, de carácter tributario, que se desarrollaba en el marco de las competencias atribuidas a la Inspección de los Tributos, con la participación del contribuyente y, con la finalidad de regularizar -en su caso- la situación tributaria de éste; y el segundo, de carácter instructor, que se desarrollaba al margen de esas competencias, y que tenía por finalidad concretar la naturaleza delictiva de la infracción tributaria. Este segundo procedimiento, que por la cronología de los hechos y el resultado podría entenderse posterior al tributario de regularización, se desarrollaba sin embargo de forma paralela a éste, desde el momento que en el primero se advertían aspectos de posible trascendencia penal. A partir de esa percepción, el procedimiento tributario continuaría hasta su finalización, con la posibilidad de acceso a la vía económico-administrativa, tras la cual, el acto de liquidación obtendría la firmeza que permitía finalizar ese procedimiento instructor -en base a las actuaciones realizadas en el primero- hasta formular la denuncia ante el Ministerio Fiscal. Actuaciones que como ya indicamos ocultaban al contribuyente la valoración completa de los hechos, y por tanto a los Tribunales económico-administrativos y en su caso Contenciosos, de acudir a estas vías el contribuyente, tornando la posible resolución y sentencia de los anteriores, en pronunciamientos parciales al no alcanzar -por desconocimiento- a la totalidad de las actuaciones de la Administración.

La conclusión a la que llegamos en su momento fue que, durante la vigencia de la LMURF, la Administración practicaba en sede tributaria, y sobre el resultado de la regularización de la situación tributaria del contribuyente, su particular juicio de tipicidad, antijuridicidad, culpabilidad y punibilidad de la infracción, trasladando a la Jurisdicción penal los hechos, para que esta en su caso, realizara su juicio de culpabilidad y punibilidad sobre la conducta, no siendo en principio incompatibles, los pronunciamientos dictados por ambas Administraciones.

Segundo momento: la conexión con el proceso penal a partir del artículo 77.6 de la LGT(1985).

Con la entrada en vigor de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, y de la Ley 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública, desaparece el requisito de procedibilidad del artículo 37.2 de la LMURF, quedando establecida la conexión entre el procedimiento y el proceso, a partir de la «consideración», en sede tributaria, de la

naturaleza delictiva de la infracción tributaria⁹³⁸. La diferencia respecto al momento anterior⁹³⁹, estribó en el deber de paralizar el «procedimiento sancionador» una vez tramitado el traslado del tanto de culpa, con motivo de la penetración de la vertiente material del principio non bis in ídem⁹⁴⁰ en la norma tributaria; paralización que se establecía para la última fase del procedimiento sancionador, es decir, en el momento de exigir la sanción que fuera aplicable a la infracción calificada⁹⁴¹, en espera del resultado del proceso penal.

El principal problema que afectaba a esta regulación, era la distinta perspectiva desde la que se sustanciaban los hechos; la tributaria -según el legislador- consideraba que la infracción se producía por el mero incumplimiento de la norma⁹⁴², mientras que el orden penal, mantuvo la voluntad e intencionalidad en la defraudación como elementos inexcusables del delito.

Esta percepción del ilícito tributario, alcanzaba a un factor más, del procedimiento de conexión en este momento, en relación al anterior donde regía la procedibilidad de la LMURF. Bajo la vigencia de ésta, la continuación del procedimiento tributario hasta alcanzar la liquidación -cuota, intereses, recargos y sanción- podía representar ciertos problemas de autoincriminación o de presunción de inocencia, que permanecerían en la órbita tributaria, hasta que en su caso, los hechos fueran trasladados a la Jurisdicción penal, en la que entre otras cosas podría haber llegado a debatirse estos problemas. No obstante, los elementos subjetivos del injusto, y bajo el concepto de infracción tributaria de la LGT(1963), eran compartidos con la norma penal, por lo que en teoría la reacción punitiva de ésta, únicamente se produciría ante la confirmación de una infracción tributaria que alcanzara o superarse los dos millones de pesetas, factor objetivo que, junto al subjetivo, se trasladaban al proceso penal, no con la intención de su debate, sino con la de su ratificación. La diferencia por tanto entre un sistema u otro, residía en que el elemento

⁹³⁸ La finalidad es por tanto análoga a la establecida por el legislador bajo la LMURF, es decir, activar el Ius Puniendi del Estado a través de la Jurisdicción penal -como ultima ratio legis- para sancionar aquellas conductas de mayor relevancia.

⁹³⁹ El requisito de procedibilidad de la LMURF, como fue la firmeza de la liquidación, se transforma en la «valoración de la Administración», sobre la que no existe un control previo, de un Tribunal Administrativo o Contencioso, antes del acceso al proceso penal.

⁹⁴⁰ Para la mayoría de la doctrina, el artículo 77.6 de la LGT(1.985), incorporó este principio constitucional. Vid. entre otros, FERNANDEZ CUEVAS,A(1985), *Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria*. Pág.78. RUIZ GOMEZ DE BONILLA,E.(1985) *Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código Penal y de sus antecedentes*. Pág.298. RAMALLO MASSANET,J.(1985) *La modificación parcial de la Ley General tributaria*. Pág. 347. LAMARCA PEREZ,C.(1985), Op.Cit.Pág.756. PEREZ ROYO,F.(1998) *El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación*. Pág.586 y ss.

⁹⁴¹ El artículo 77.6 de la LGT(1985) establece que, “La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa”.

⁹⁴² Concepto que debería haber cambiado de forma radical a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 de 26 de abril.

subjetivo de la infracción -en este segundo momento- ya no era análogo al del delito, lo que exigía que este elemento fuera el verdadero objeto del debate procesal, partiendo de una cuota calculada e incluso liquidada por la Administración⁹⁴³. De esta forma, la actividad investigadora previa al traslado del tanto de culpa, en relación a la posible intencionalidad o voluntariedad en la acción u omisión que producía la infracción, constituía una actividad administrativa sin motivo justificado alguno, carente de validez y sin perspectiva de ser ratificada sin debate previo, desde el momento en que estas actuaciones instructoras debía ser desarrolladas en sede Jurisdiccional, en la que además era posible la participación de la Administración, bajo la supervisión del Juez Instructor.

Junto a esta divergencia, sin embargo, permanecía y se perfeccionaba en la Administración tributaria la estructura de un procedimiento paralelo, con la finalidad de tramitar aquellos expedientes que a su juicio, arrojaban un resultado delictivo; procedimiento que de alguna forma había perdido como decimos, la finalidad perseguida por la LMURF, al no exigir la LGT(1985) un informe tras la firmeza de la liquidación practicada por la Administración, con carácter previo al traslado de las actuaciones, puesto que la reformada Ley tributaria -ni por supuesto la norma penal-, nada establecía en relación a este requisito de procedibilidad. Liquidación cuya práctica entendimos coherente⁹⁴⁴ conforme a las normas tributarias de este momento que, tanto permitía a la Administración continuar con su facultad y competencia recaudatoria -excluida la sanción-, como al contribuyente acudir a los Tribunales económico-administrativos, y Contenciosos, en caso de desacuerdo con la liquidación tributaria establecida.

En este segundo momento, interviene la Orden de 18 de diciembre de 1985, del Ministerio de Economía y Hacienda⁹⁴⁵, por la que se establecía que, la apreciación de hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, conllevaba la remisión de las actuaciones desde las Unidades de Inspección, al Inspector-Jefe de la Inspección Regional, donde se designaría una Unidad Regional de Inspección que las continuara, la cual, podría devolver el expediente a la Unidad de Inspección remitente de considerar que no cabía apreciar hechos que pudieran ser constitutivos de delito.

De esta forma observamos como, tras la inicial pérdida de finalidad a la que antes aludimos, las actuaciones paralelas que comenzaron a establecerse durante la vigencia del

⁹⁴³ Como se llegaba al cálculo de esta cuota, e incluso a la liquidación, sin vulnerar los derechos del contribuyente en orden a la autoincriminación o a la presunción de inocencia, que consideramos el verdadero problema de los sistemas de conexión desarrollados hasta nuestros días, será tratado en posteriores apartados.

⁹⁴⁴ Como ya establecimos en su momento, si hubiera sido voluntad del legislador paralizar las actuaciones del procedimiento tributario en su conjunto, así lo hubiera establecido, cuando además, es la propia Administración, la que comienza a diferenciar entre procedimiento de gestión y procedimiento sancionador.

⁹⁴⁵ BOE N°12 de 14 de enero de 1986.

artículo 319 del CP(1977), y del artículo 37.2 de la LMURF, pasaron a este segundo momento, sin afectarle el cambio de redacción del la LGT(1985), extendiendo a través de normas de rango organizativo los esquemas de este procedimiento interno. Desde esta perspectiva estructural de la Administración podría considerarse hasta cierto punto correcto, que existiera un cauce administrativo para la formación del expediente objeto de traslado, que no obstante -huérfano de respaldo normativo de rango ordinario- y a partir de la entrada en vigor de la Constitución Española de 1.978, comenzó a plantear ciertos desequilibrios en relación a la presunción de inocencia y, al derecho a no autoinculparse. Circunstancias que incidían de lleno en el desarrollo del procedimiento al que nos referimos, al tratarse éste de una auténtica instrucción, desde el momento en que -y sin conocimiento del contribuyente-, la única finalidad que perseguía, utilizando ya sin tapujos el procedimiento tributario de referencia, era investigar y constatar el carácter delictivo de los hechos, para formar un expediente administrativo, con el que acudir ahora, al Ministerio Fiscal o al Juzgado de Instrucción.

De forma similar a la conclusión que establecíamos para el primer momento (1977-1985), la aplicación del artículo 77.6 de la LGT(1.985) una vez considerada la naturaleza delictiva de la infracción tributaria, se traducía en que la Administración y, sobre el resultado de la regularización de la situación tributaria del contribuyente, emitiría el juicio de tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad, suspendiendo el de punibilidad, en tanto la Jurisdicción penal no se pronunciara sobre la culpabilidad y punibilidad de los hechos y de la conducta, siendo incompatible ya la imposición de una doble sanción sobre el resultado de unos mismos hechos.

***Tercer momento:** la conexión con el proceso penal a partir del RST (1985) y del RGI (1986).*

En ambos Reglamentos, serían las «acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delito» observadas en el procedimiento de comprobación e investigación, las que dieran lugar a la paralización del procedimiento sancionador; acciones u omisiones que como concepto, no se debían entender en relación a la definición que la LGT(1985) establecía de infracción, sino en referencia a las que contemplaba el delito de defraudación tributaria, puesto que de no ser así, no se tendría porqué producir la paralización del procedimiento sancionador⁹⁴⁶.

⁹⁴⁶ Sospecha o presunción que con toda seguridad nacería con carácter previo a la liquidación de la cuota; motivo que no debía de confundirse con la potestad de continuar el procedimiento tributario hasta llegar a confirmar éstas, sino al contrario, practicar la liquidación en base a los elementos obtenidos y que precisamente daban lugar a esa sospecha. Circunstancia distinta sería, que la Administración sospechara del fraude, y desconociendo el importe del mismo, con ese pretexto iniciara el procedimiento de comprobación e investigación. Escenario que consideramos irregular, puesto que la Administración no tiene facultades ni competencias para iniciar una investigación sobre hechos presuntamente delictivos, que no obstante exigiría

La variación terminológica respecto al artículo 77.6 LGT(1985) adelantaba el momento en que debía ser paralizado el procedimiento, no ya a la fase de exigencia de la sanción que derivaba de la infracción, sino -dando ahora acceso a la vertiente procedimental del principio non bis in ídem⁹⁴⁷- al inicio del procedimiento sancionador -en lógica respuesta al presunto carácter delictivo de la acción u omisión- quedando por tanto paralizadas las actuaciones tributarias desde el momento en que existiera una cuota tributaria no ingresada, o indebidamente disfrutada, que superara el umbral económico establecido en la norma penal⁹⁴⁸. A partir de aquí y, al igual que en el anterior, no encontramos obstáculo para que la Inspección emitiera una liquidación que arrojase una deuda tributaria, de la que se debía excluir la sanción, una vez que se encontraban ya desarrollados por vía reglamentaria los aspectos relativos a la interrupción de la prescripción para la práctica de la liquidación⁹⁴⁹, a resultas del proceso penal, cuando además, el ordenamiento tributario regulaba de forma precisa, la revisión posterior de los actos dictados por motivo de las actuaciones administrativas⁹⁵⁰.

Desde esta posición consideramos, que la intención del legislador al desarrollar por vía reglamentaria la interrupción de la prescripción, recogía precisamente esta forma de

su inmediata comunicación al Ministerio Fiscal o al Juzgado de Instrucción para que iniciaran estas actuaciones.

⁹⁴⁷ Para SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A. (2004) la paralización del procedimiento sancionador no se debe poner en conexión con el principio non bis in ídem, sino con el principio de seguridad jurídica, puesto que “la finalidad es evitar posibles pronunciamientos contradictorios, por parte de la Administración y de los tribunales, en relación a unos mismos hechos.” Op.Cit. Pág. 103.

⁹⁴⁸ En palabras de RAMIREZ GÓMEZ, S. (2000) “[n]o basta, pues, con paralizar o suspender el procedimiento al final del mismo, una vez impuesta la sanción administrativa, sino que dicha paralización deberá producirse con anterioridad, en el momento en el que se aprecien indicios de una posible conducta delictiva.” Op.Cit. Pág. 115. Sería esta una situación en que la sospecha del delito nacía justamente cuando se cuantificaba la cuota tributaria eludida; situación que, no era sino una mera teoría, puesto que tal y como antes adelantamos, la sospecha con toda probabilidad se observaría antes de proceder a la cuantificación. No obstante, no es una opción que se pudiera descartar.

⁹⁴⁹ Situación que encontramos perfectamente aplicable a través de las actas previas (art.50.2.c RGI 1986), al no poder la Inspección continuar la comprobación e investigación de los hechos o bases imponibles, y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional. En este supuesto, coinciden las circunstancias exigidas tanto por la LGT(1985) como por la norma procesal penal: en primer lugar, la sospecha de una cuota que hubiera podido ser eludida, lo que arroja, aunque de forma provisional, es un importe sobre el que existe la posibilidad de practicar una liquidación; en segundo lugar que, la Inspección no pueda ultimar las actuaciones de comprobación e investigación, entendido desde la imposibilidad de desarrollar una actividad investigadora sobre un aspecto presuntamente delictivo; en tercer lugar, que sea necesario suspender las actuaciones, por motivo, claro está, de la obligación de realizar el traslado del tanto de culpa. A partir de aquí, la liquidación sería provisional, a cuenta de una definitiva, pero sería una liquidación, que hubiera permitido al contribuyente recurrir a los sistemas de revisión de los actos administrativos, que en definitiva y, a través de la Jurisdicción contenciosa, o penal, no hubieran significado cuestión distinta a, considerar firme la liquidación a partir de una resolución favorable en todos sus aspectos a la Administración, una revisión de la liquidación provisional en caso de que el fallo jurisdiccional no acepte determinados aspectos de la liquidación, y en su caso, una revisión por motivo de la desestimación completa de dicha liquidación.

⁹⁵⁰ En este sentido y, como ya señalamos en su momento, La Circular de 15 de abril de 1982, de la Subsecretaría de Hacienda sobre actuaciones previas a la formalización de denuncia por posibles delitos fiscales, establecía que -VII.- “En ningún caso la formulación de denuncia por delito fiscal será óbice para la ejecución de los actos administrativos adoptados, incluidas las correspondientes sanciones tributarias.”

actuación. Tanto el RST(1985) como el RGI(1986), se referían expresamente a la interrupción de los plazos de prescripción para “la práctica de las liquidaciones administrativas y de la imposición de sanciones tributarias”, de forma que no se consideraba el procedimiento tributario indisociable, sino al contrario, como dos procedimientos diferenciados; en el mismo sentido, ambos Reglamentos -al igual que hiciera la LGT(1985)- hacían referencia a la exclusión de sanción administrativa, en caso de sanción judicial, y establecían la práctica de las liquidaciones que procedieran⁹⁵¹ en base a los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados. En este aspecto, debemos tener en cuenta que, ambas disposiciones reglamentarias, regulaban la práctica de la liquidación de forma idéntica, ante dos situaciones muy distintas. La primera se practicaba, a partir de la desestimación del carácter delictivo de los hechos por la autoridad judicial, motivo por el cual el retorno del expediente a la Administración permitía revisar -o no- la fase de liquidación del procedimiento, y la imposición de sanción. La segunda se condicionaba, a la consideración del carácter delictivo de los hechos por parte de la autoridad judicial, estableciendo la fase de liquidación para la finalización del procedimiento, a partir de la firmeza de la sentencia, con exclusión de las sanciones tributarias que hubieran correspondido. De una u otra forma se puede observar, como el legislador diferenció dos fases o etapas procedimentales dirigidas a dos aspectos tributarios distintos, como de un lado era la regularización tributaria a través de un acto de liquidación, y de otra, el procedimiento para la imposición de la sanción, sin que esta diferenciación impidiera finalmente emitir un documento único que arrojara la deuda tributaria en su conjunto⁹⁵².

Si profundizamos en la literalidad de ambos preceptos reglamentarios⁹⁵³, es posible encontrar un apoyo más a nuestra posición. Si bien es palmario que el traslado del tanto de culpa se produce hacia la Jurisdicción competente -a la penal por cuestión de la materia-, no se debe excluir con rotundidad, la posibilidad de atisbar una posible participación de los «Tribunales» contenciosos, también, por cuestión de la materia. No decimos que fuera ésta la intención del legislador, pero tampoco es contraria nuestra posición a la literalidad de la norma, conforme a las posibilidades de interpretación que ofrecen ambos preceptos, en relación a las liquidaciones a practicar con posterioridad al pronunciamiento judicial, y a la

⁹⁵¹ Solo prevista de forma reglamentaria, puesto que para la LGT(1985), entendemos, se debía de producir de manera anterior e independiente del traslado.

⁹⁵² En cualquiera de las anteriores, el legislador no hizo cosa distinta que reservar para la Administración tributaria, y a resultas del proceso penal, las facultades y competencias que por Ley tiene atribuidas, sin considerar en ningún caso que, el traslado de los hechos a la Jurisdicción penal, le privaría del ejercicio de éstas, al quedar transformada la deuda tributaria, en responsabilidad civil derivada del delito.

⁹⁵³ Art.10 RST(1985) y art.66 RGI(1986).

imposición de sanciones, que de forma separada establecen las dos normas reglamentarias. Partiendo de la premisa que defendemos, de un acto administrativo de liquidación con carácter previo o simultáneo al traslado del tanto de culpa, y de que ambos Reglamentos se refieren a «hechos que los Tribunales hayan considerado probados», entendemos posible dos pronunciamientos jurisdiccionales sobre unos mismos hechos. Uno de ellos, entendemos que el primero, sería de naturaleza contenciosa-administrativa e iría directamente relacionado con el importe de la cuota tributaria⁹⁵⁴, lo que permitiría centrar la finalización del procedimiento de regularización de acuerdo a unos hechos fijados por un Tribunal. El siguiente, el penal, y partiendo también de la premisa que defendemos en cuanto a la aplicación de la prejudicialidad devolutiva, el proceso se hubiera suspendido en espera de la decisión contenciosa, y a partir de ésta hubiera entrado -o no- a valorar los aspectos subjetivos de la infracción tributaria, para concretar si la misma pudiera ser considerada como delito de defraudación. Estas posibilidades entendemos, no son contrarias a la afirmación de que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado⁹⁵⁵, puesto que una cosa es la cuota tributaria no ingresada o indebidamente disfrutada, vinculada al ámbito del artículo 31 de la CE y sujeto a la gestión tributaria encomendada a la Administración, y otra distinta es la acción u omisión tendente a no ingresar ésta o disfrutar indebidamente de un beneficio fiscal⁹⁵⁶, vinculada al ámbito del *Ius Puniendi* del Estado, cuya competencia corresponde a la Jurisdicción penal, en el caso de revestir naturaleza delictiva, y sobre la que entendemos no debe existir un procedimiento administrativo previo, de carácter sancionador⁹⁵⁷.

⁹⁵⁴ Puesto que al quedar referido únicamente a la cuota tributaria -intereses y recargos-, no hay posibilidad de recurrir o impugnar la sanción.

⁹⁵⁵ STC 77/1983, de 3 de octubre, BOE N°266 de 7 de noviembre. FD 4º “El principio «non bis in ídem» determina una interdicción de la duplicidad de sanciones administrativas y penales respecto de unos mismos hechos, pero conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puedan producirse, se hagan con independencia, si resultan de la aplicación de normativas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.”

⁹⁵⁶ STC 30/1996, de 27 de febrero. BOE N°80 de 2 de abril. FD 5º “Así pues, resulta también constitucionalmente legítimo que el ordenamiento jurídico establezca, en algunos supuestos, a través de la prejudicialidad devolutiva, la primacía o la competencia específica de una jurisdicción sobre otra, para evitar que aquel efecto, indeseado desde la perspectiva constitucional, llegue a producirse”

⁹⁵⁷ En esta línea de exposición es también de advertir que, una posición estrictamente penal, que atraiga para esta Jurisdicción tanto el cálculo de la cuota como la sanción, no impide la práctica de una liquidación previa, puesto que en definitiva lo que se plantea es la sustitución de un Tribunal por otro a la hora de sustanciar un aspecto concreto anterior a un enjuiciamiento de trascendencia penal, que en resumidas cuentas, y al igual que sucede en la vía administrativa o contenciosa ante un acto de liquidación por parte de la Administración, la estimación parcial o total de las pretensiones del contribuyente contra ésta, conlleva a la revisión del acto por motivo de la declaración de nulidad o anulabilidad, lo que traducido a efectos de un pronunciamiento penal, resultaría de idénticas consecuencias, quedando la responsabilidad civil derivada del delito cubierta total o parcialmente con carácter previo al pronunciamiento judicial, que en caso de ser absolutorio, se

Este tercer momento, quedaría delimitado por la Circular de 8 de mayo de 1986 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria -con antecedentes en la anterior de 18 de diciembre de 1985- y, por la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986. La primera, desarrolló de manera más concreta el procedimiento paralelo, al de comprobación e investigación, estableciendo que la Unidad Regional de Inspección actuante, o la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, extenderían cuantas diligencias⁹⁵⁸ procedieran para recoger todos los hechos que contribuyeran a poner de manifiesto la existencia de delito e incluso la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad, absteniéndose -una u otra- de incoar acta alguna cuando los hechos pudieran ser constitutivos de delito de defraudación tributaria; añadiendo que, la aparición de hechos que pudieran ser constitutivos de este delito, significaba no sólo la paralización del expediente sancionador sino también del expediente de gestión⁹⁵⁹. La segunda, desarrollaría el RGI(1.986) en referencia a las actuaciones ante posibles delitos contra la Hacienda Pública, estableciendo al igual que la anterior Circular, la remisión de las actuaciones a la Dependencia de Inspección Regional. La novedad introducida por ésta, obedece a la posibilidad de que la Unidad Regional a la que asignaban las actuaciones, tomara a su cargo el expediente para su terminación, limitándose a dirigir las actuaciones de la Unidad de Inspección remitente, o bien solicitar que las actuaciones se llevaran a

mantendría como deuda tributaria parcial o totalmente satisfecha, y en su caso, como importe a devolver por cobro o pago indebido.

⁹⁵⁸ Diligencias que como ya señalamos en su momento no corresponden al procedimiento de comprobación e investigación, sino al paralelo, que sirviéndose del carácter de documento público lo que trataban no era sino elevar a la categoría de prueba los hechos recogidos en las mismas. Diligencias a las que además no tendría acceso el contribuyente, puesto que no obedecería a la lógica que éste, pudiera tener conocimiento que sobre su situación tributaria se estaba practicando unas investigaciones de finalidad instructora penal, en sede tributaria; cuestión de otra forma relevante para el proceso penal, en el que, la observación de este tipo de diligencias debería haber tenido un tratamiento específico por parte del órgano penal; puesto que en definitiva demostraban el incumplimiento de la norma penal, sobre el deber de denuncia de posibles hechos delictivos a partir de su sospecha, y no a partir de su comprobación y ratificación; con la particular evidencia además, de la usurpación de competencias y sustracción del conocimiento de los hechos a la Jurisdicción penal. Es también lícito pensar que, estas diligencias, no contendrían valoración alguno de los hechos, sino simplemente éstos, al igual que se exige a las diligencias del procedimiento de comprobación e investigación. No obstante esta posición perdería toda su motivación, desde el momento en que esas diligencias fueran conocidas -ya en el proceso penal- puesto que pese a no contener valoración alguna, si contendrían los hechos presuntamente delictivos, por lo que la simple redacción de éstas con este contenido, es lo que revela la valoración delictiva de éstos; en otro caso no se incluirían, ni se redactarían en estas.

⁹⁵⁹ Este fue otro de los aspectos que nos permitió establecer la persistencia y desarrollo de este procedimiento paralelo de instrucción tributaria. Si la única obligación que tenía la Administración era trasladar los hechos para que se iniciara el proceso penal, debiendo paralizar las actuaciones, no solo sancionadoras, sino también las de gestión encaminadas a la liquidación, no obedece a razón alguna que «los hechos que contribuyeran a poner de manifiesto la existencia de delito e incluso la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad» se recogieran en diligencias, que dada la simplicidad y utilidad a que debía de responder el traslado de los hechos, se hubieran podido recoger en un informe; cuando además, estas diligencias no podrían servir para ilustrar la confección de las actas tributarias, sino para la instrucción de un proceso penal, en el que la investigación realizada por la Administración sería uno de los objetos de debate -sometido a contradicción- sin que por lo tanto, se observara en el proceso el valor de documento público en relación a los hechos que recogieran.

cabo dentro del Área de Servicios Especiales y Auditorías, cuando las necesidades del servicio o la importancia y complejidad de las actuaciones así lo aconsejen. De una u otra forma, sería la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal la que coordinaría las actuaciones en que existieran indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública, debiendo los Inspectores regionales comunicar al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditorías las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias que se produjeran hasta la terminación del expediente⁹⁶⁰.

Por tanto y, a partir de éstas, observamos que lo que realmente se paralizaba no era el procedimiento sancionador, e incluso el de gestión -como llega a citar literalmente la de mayo de 1986- sino la paralización del acto de liquidación o el de imposición de sanción, sin que por tanto se estuviera aplicando de forma plena la vertiente procedimental del *non bis in idem*, puesto que los hechos eran sometidos a un procedimiento -el paralelo en este caso- de manera anterior al que sería desarrollado sobre los mismos en el proceso penal, provocando, a parte del enjuiciamiento de los hechos desde dos ópticas distintas del ordenamiento, la posibilidad de vulnerar los derechos del contribuyente por medio de unas actuaciones, en las que no le eran exigibles los deberes de colaboración previstos para el procedimiento tributario, obligaciones que se exigían a partir de la ocultación consciente e intencionada al contribuyente del verdadero alcance y finalidad de las actuaciones.

Bajo esta posición, una vez considerada la naturaleza delictiva de la acción u omisión, la Administración, practicada la liquidación, se abstendría de emitir juicio alguno en relación a la tipicidad, antijuridicidad, y culpabilidad, de la infracción tributaria suspendiendo -o no iniciando- el procedimiento sancionador, en tanto la Jurisdicción penal no se pronunciara sobre la tipicidad, antijuridicidad culpabilidad y punibilidad de los hechos y de la conducta, sin que el traslado del, tanto de culpa a esta Jurisdicción significara la paralización del procedimiento de regularización, liquidación y cobro de la deuda tributaria; actuaciones que podrían ser revisadas, conforme a la declaración de hechos probados que recogiera la sentencia que se dictara.

Cuarto momento: la conexión con el proceso penal a partir de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.

⁹⁶⁰ Lo que no dejaba duda de que, entre el momento en que existía una sospecha delictiva en relación a unos hechos tributarios, y se producía el traslado de éstos a la Jurisdicción penal, había un periodo de tiempo en el que era exigible, bajo apercibimiento de sanción penal, la práctica de la denuncia; afirmación sobre la que es posible discrepar, al ser necesario un plazo coherente para que la Administración organizara los trámites y documentos necesarios para realizar su traslado a la Jurisdicción penal; plazo sobre el que no se puede mostrar disconformidad alguna, siempre y cuando se utilizara con esa finalidad, y no, con la de investigar e instruir una posible causa delictiva en sede tributaria, con la intención de someter al proceso penal, no la posible sospecha, sino la ratificación del resultado de estas actuaciones.

Los aspectos procedimentales establecidos en estas normas de carácter interno, así como lo establecido en el RST(1985) y RGI(1986), no coincidieron con la interpretación que estableciera la Jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo⁹⁶¹. Para ésta, la noticia de un posible delito fiscal o de defraudación tributaria, no limitaba el alcance de la Jurisdicción penal al ámbito meramente punitivo, sino que la concreción de los hechos durante el proceso, le permitía pronunciarse sobre el importe de la defraudación, con carácter previo o simultáneo a establecer el ámbito subjetivo de ésta, lo que podía incidir de lleno en las competencias exclusivas de la Administración tributaria. Esta posibilidad, no respondía a un criterio ausente de razón, puesto que precisamente la reforma establecida por la Ley 2/1985 de reforma del Código Penal, lo que pretendió fue la perseguibilidad pública del delito de defraudación tributaria, sin necesidad de una actuación previa de la Administración⁹⁶². De esta forma y, superado el requisito de procedibilidad, correspondía a la Jurisdicción penal, conforme a la prejudicialidad no devolutiva del artículo 3 de la LECrim, la determinación del importe defraudado, así como la imposición de la condena correspondiente, viéndose resarcido el daño causado al patrimonio, interés, o finalidad social protegida por el Orden penal, a través de la responsabilidad civil derivada del delito. En el mismo sentido, y en contra del criterio jurisprudencial, tampoco quedaba ausente de razón que, la Jurisdicción penal actuara únicamente en la vertiente punitiva de la defraudación, siempre que hubiera existido un procedimiento tributario previo, que hubiera concluido en su aspecto regularizador, y permitiera el acceso del contribuyente a la vía económico-administrativa y contenciosa, lo que indudablemente permitiría la aplicación de la prejudicialidad devolutiva del artículo 4 de la LECrim, que como cuestión prejudicial -y no requisito de procedibilidad-, y siendo determinante de la posible culpabilidad o inocencia del contribuyente, quedara resuelta con carácter previo al proceso penal, a través de la Jurisdicción contenciosa que, por razón de la materia es la predeterminada por Ley, la cual resolvería la cuestión del importe de la cuota no ingresada, con un posible efecto de cosa juzgada. De esta forma, el principio non bis in ídem quedaba intacto, al igual que no se vulneraba el principio de seguridad jurídica, puesto que en definitiva la legalidad de la actuación de la Administración habría sido objeto de control judicial, con carácter previo a la posible reacción del *Ius Puniendi* del Estado.

Llegados a este punto, podemos ahora sintetizar nuestra posición sobre la evolución de la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso, en las siguientes:

⁹⁶¹ Y para una parte de la doctrina, como hemos tenido ocasión de observar.

⁹⁶² Situación que se extiende a aquellos casos en los que la Administración, teniendo sospecha del posible delito de defraudación, no pudiera practicar liquidación alguna al no tener elementos suficientes para practicarla, y no poder iniciar un procedimiento tributario con la excusa de realizar una investigación sobre presuntos hechos delictivos.

1º.- La Administración tributaria tenía la competencia y la obligación, de comprobar e investigar los hechos imposables y las circunstancias que les afectaban, para que el deber de contribuir se materializara conforme a las leyes y normas tributarias.

2º.- El contribuyente tenía el deber de colaborar con la Administración tributaria a través del cumplimiento de las obligaciones formales y materiales, que por Ley le eran exigibles. Y tenía la obligación de colaborar con ésta, una vez requerido e informado del motivo y alcance de las actuaciones, aportando los datos, informes y antecedentes de trascendencia tributaria, que permitieran la práctica definitiva de una liquidación.

3º.- Considerada la posible naturaleza delictiva de los hechos, la Administración tributaria debía cesar en sus actuaciones, no solo por la ausencia de competencia para la investigación de posibles causas delictivas, sino por la ausencia de trascendencia tributaria que esas actuaciones pueden arrojar.

4º.- No teniendo por tanto trascendencia tributaria las actuaciones dirigidas a investigar o comprobar la sospecha de un posible delito, no podían ser exigibles al sujeto investigado las obligaciones de colaboración establecidas para esta finalidad.

5º.- La Administración, con independencia del traslado del tanto de culpa, debería practicar una liquidación del importe que hubiera considerado eludido, puesto que, si sus conclusiones alcanzaban a cuantificar una cuota tributaria presuntamente defraudada, las mismas conclusiones podían servir para practicar dicha liquidación.

6º.- En el caso de que la Administración tuviera sospecha de un delito de defraudación tributaria, sobre el que no pudiera practicar una liquidación por no contar con elementos suficientes, debería abstenerse de iniciar o continuar el procedimiento tributario, y trasladar su sospecha al Ministerio Fiscal o al Juzgado de Instrucción.

7º.- El pronunciamiento del Tribunal penal podría alcanzar tanto a la cuota defraudada como a la acción punitiva, entendiéndose que, una resolución o pronunciamiento previo, de un Tribunal administrativo o contencioso lo sería sobre la deuda tributaria liquidada por la Administración, mientras que el Tribunal penal se debería pronunciar sobre el aspecto defraudatorio que finalmente arrojara la cuota debatida en el proceso.

8º.- El pronunciamiento del Tribunal penal, permitiría tanto, revisar a la Administración la liquidación practicada, como en su caso imponer la sanción correspondiente, en base a los hechos declarados probados en el proceso.

VIII.- Tercer Catálogo de problemas.

Una vez concretadas la líneas que marcaron la diferencia entre el sistema de conexión implantado por la LMURF y, el sistema de la LGT(1985) y su normativa de desarrollo, vamos a situar los problemas que nacieron durante en este último, a partir de las siguientes consideraciones previas.

La conexión entre el procedimiento y el proceso requería una infracción tributaria, en la que de forma simultánea coincidiera, un elemento objetivo como era superar el umbral económico establecido por la norma penal y, un elemento subjetivo como era la voluntad o intencionalidad -incluso a título de negligencia⁹⁶³- que acompañaba a la infracción. A partir de ambos elementos, era necesario determinar el órgano y Administración competente para concretar el importe de la infracción o de la defraudación, y también el competente para determinar el dolo o culpa de la elusión producida. En otro sentido, no hablaríamos de competencia para concretar o para determinar, sino de competencia para ratificar⁹⁶⁴.

Si partimos, para esclarecer nuestra premisa, de la perspectiva del Ordenamiento penal, se entendía por delito de defraudación tributaria la acción u omisión que con dolo o culpa eludía el pago de un impuesto por importe superior a cinco millones de pesetas que, sustanciado a través de un proceso penal, recibía un pronunciamiento judicial que determinaba el carácter delictivo de la elusión. Si partimos de una perspectiva del Ordenamiento tributario, las exclusivas competencias que la Administración tenía por Ley atribuidas en orden a la gestión de los tributos, le exigían la realización de las actuaciones necesarias para garantizar el correcto cumplimiento las obligaciones formales y materiales de los contribuyentes, actuaciones que con carácter general se realizaban a través de un

⁹⁶³ Negligencia, que a los solos efectos penales y no a los sancionadores tributarios, entendemos llevaba implícita un mínimo grado de culpa. Como ya desarrollaremos posteriormente, no entendemos posible la imputación de una negligencia de posible carácter delictivo, ante situaciones de interpretación errónea por parte del contribuyente, o diferencia de interpretación con respecto a la de la Administración, incluidas aquellas situaciones en las que concurriendo otros factores, a través de los documentos y obligaciones formales del contribuyente, o de las declaradas por terceros, la Administración pudiera alcanzar el conocimiento y cálculo de la cuota tributaria, sin la exigencia de colaboración en un procedimiento tributario de comprobación e investigación, por parte del contribuyente.

⁹⁶⁴ Cuestión que entendemos es la que se pretendió con anterioridad a la entrada en vigor de la LMURF, y se producía desde ésta, al quedar supeditada la Jurisdicción penal a emitir un pronunciamiento sobre una cuestión investigada y valorada previamente por la Administración tributaria.

procedimiento tributario de comprobación e investigación, que como resultado ofrecía un acto de liquidación que regulariza -o no- la situación tributaria del contribuyente.

Por el momento, ambos órdenes ni se encontraban, ni dependían de la actuación previa de ninguno de ellos, para alcanzar la finalidad de las competencias propias y privativas, que tenían atribuidas por la Ley. La conexión entre el procedimiento y proceso, la encontrábamos por tanto a partir de la infracción contributiva descubierta por la Administración tributaria, que superaba el umbral económico del tipo penal, mientras que de no mediar esta actuación de la Administración, la presunta defraudación conocida por la Jurisdicción penal no daría lugar a ésta conexión procedimental o procesal, sino a una conexión de ordenamientos, momento a partir del cual, nacería una situación de dependencia de mayor o menor intensidad entre ambos.

Respecto al Ordenamiento penal la dependencia -menor intensidad- radicaba únicamente en la necesidad de integrar en la norma punitiva, y por tanto en el proceso, el precepto tributario que regulara la cuantificación y liquidación del hecho imponible del que derivase la presunta defraudación. Para alcanzar esta integración, podía o no, recurrir a la Administración tributaria para que emitiera un dictamen o informe pericial, sobre los aspectos que le fueran requeridos a instancia judicial. Durante la sustanciación del proceso, el imputado encontraría protegidos sus derechos -entre otros- a la asistencia letrada, a la presunción de inocencia, al derecho a no confesarse culpable, y al derecho a no autoincriminarse. También durante la sustanciación del proceso, bien en fase de instrucción o en el plenario, el impulso judicial, el Ministerio Fiscal, la Administración tributaria -una vez personada-, y el contribuyente, aportarían las pruebas precisas, en apoyo de la acusación o defensa que pretendieran, observando las reglas del proceso en cuanto a su obtención, presentación y sustanciación. Finalmente, sería la acusación la que en base a las pruebas aceptadas, debiera demostrar la culpabilidad del imputado, que de ser así, recibiría la reacción del *Ius Puniendi* del Estado -como última *ratio legis*- por medio de una sentencia condenatoria.

Respecto al procedimiento tributario -mayor intensidad- la imputabilidad y punibilidad de las infracciones que superasen el umbral económico del delito, no requerían de una integración normativa del tipo penal que concretara el componente delictivo de estas, sino únicamente la consideración de ese posible carácter. La norma tributaria no regulaba ni incorpora en su articulado, los aspectos delictivos de la infracción tributaria, sino únicamente los elementos que determinaban ésta, por lo que la Administración dependía directamente del Ordenamiento penal para alcanzar un proceso en el que se

sustanciase la causa, al no tener atribuidas competencias, ni para la investigación de posibles delitos, ni para la concreción y punición de éstos⁹⁶⁵.

Si nos situamos en el procedimiento tributario de comprobación e investigación del que podía nacer la sospecha del delito, como hemos tenido ocasión de analizar a través de la doctrina y la jurisprudencia, debía paralizarse éste desde el momento en que el actuario considerase esta posibilidad. La razón a la que obedecía esta paralización, en principio, no era otra que la competencia de la Jurisdicción penal -según parte de la doctrina y de la Jurisprudencia⁹⁶⁶- para sustanciar y concretar el importe de la cuota defraudada, como uno de los elementos que determinaban la posible punibilidad del delito, que de forma colateral permitía la aplicación material y procedimental del principio *non bis in idem*. Bajo esta interpretación debemos señalar que, el principal elemento de la conexión entre el procedimiento y el proceso, con carácter anterior al importe defraudado -valorado de forma singular- era la «consideración» o «sospecha» en su conjunto de una posible infracción tributaria de carácter presuntamente delictiva, la que debía activar esta conexión. Para llegar a cualquiera de estas apreciaciones, era posible que el procedimiento tributario no se hubiera iniciado, que por el contrario se estuviera desarrollando, que estuviera en fase de liquidación, e incluso, que hubiera culminado con la fase de imposición de la sanción. Por tanto, el momento en que se considerara que los hechos podían ser delictivos, condicionaba no solo el momento en que se produjera el traslado del tanto de culpa, sino también la forma y contenido en que este se debía producir. Con esta pretensión, no es que se hubieran de paralizar las actuaciones de comprobación e investigación tributarias, sino cualquier actuación de la Administración que estuviera relacionada con la posible defraudación, partiendo de la base que, el traslado del tanto de culpa, al no requerir y por tanto no acompañar un acto de liquidación que permitiera iniciar la fase de recaudación, mantendría a la Administración a la espera de la decisión judicial, lo que en resumidas cuentas significaba, que las actuaciones del procedimiento paralelo, bien podían ser realizadas en sede penal, evitando así otros problemas derivados por la posible colisión de las actuaciones y los derechos del contribuyente.

Por otro parte, y como hemos venido defendiendo, la cuota defraudada del delito no tenía porqué coincidir con la cuota tributaria que daba lugar a la infracción. Desde esta posición entendimos posible la practica de una liquidación administrativa, que arrojara el

⁹⁶⁵ De forma común a los anteriores debemos precisar que, el conocimiento por parte del órgano judicial de una supuesta causa de defraudación tributaria, bien sea por una actuación previa de la Administración, o por denuncia de un tercero, no condicionan a éste.

⁹⁶⁶ Nuestra posición, sin ser contraria, como mas adelante analizaremos, parte de la imposibilidad de la Administración de realizar actuaciones de investigación de carácter policial, en relación a la posible sospecha de un delito.

importe que la Administración tributaria consideraba eludido, liquidación que como acto administrativo tenía la posibilidad de ser reclamado o demandado ante los Tribunales económico-administrativos y Contenciosos, con la única salvedad del posible retraso para el enjuiciamiento penal de la presunta defraudación. Bajo esta apreciación, no era sino, otra instancia jurisdiccional -precisamente la predeterminada por Ley- que revisaría las actuaciones y resultados de la Administración tributaria, con carácter previo al desarrollo del proceso, junto a la se hubiera podido argumentar con toda lógica, que la cuestión del retraso de la actuación penal, era también atribuible al procedimiento paralelo desarrollado por la Inspección de los Tributos, que además de no ofrecer las mismas garantías que una resolución de un Tribunal económico o de uno Contencioso, ofrecía unas conclusiones y resultados que no vincularían al órgano penal.

Esta interpretación no puede ser considerada contraria a la mantenida por parte de la doctrina y de la Jurisprudencia, puesto que en nada se oponía a la determinación de la cuota defraudada en el proceso penal, del que siempre partiría la posibilidad de, practicar una liquidación que rectificara la anteriormente emitida, en base a los hechos declarados probados, o bien y en el caso de ser declarada la responsabilidad derivada del delito, aplicaría al importe de ésta, las cantidades que hubieran sido obtenidas por la Administración.

Nuestras anteriores consideraciones, nos permiten ahora establecer el catálogo de problemas que, a partir de la entrada en vigor de la LGT(1985) y de sus reglamentos de desarrollo, entendemos de mayor relevancia:

Primero.- El conocimiento, sustanciación y enjuiciamiento del delito fiscal por la Jurisdicción penal -en comparación al sistema de la LMURF- no quedaba ya relegado a una actuación previa de la Administración tributaria, sino que el nuevo sistema de conexión partía de la perseguibilidad pública del delito. No obstante, en la mayoría de los casos las actuaciones procesales partirían, de un procedimiento tributario o bien de una simple apreciación u observación del posible carácter delictivo de los hechos por parte de los órganos tributarios, sin necesidad de iniciar éste. Si bien el problema observado bajo la LMURF conducía a plantear la necesidad de eliminar el requisito de procedibilidad, para alcanzar la perseguibilidad pública del delito, el problema que con el nuevo sistema de conexión se planteaba era determinar cuando debía producirse esta conexión, una vez nacida la sospecha.

Segundo.- La conexión entre el procedimiento y el proceso, y partiendo del concepto inalterado de deuda tributaria, mantiene la singularidad de las actuaciones de regularización y sancionadoras, bajo la actuación de un único órgano como era la

Inspección de los Tributos, permaneciendo la utilización para esta sustanciación conjunta, de los documentos y elementos de prueba aportados por el contribuyente al procedimiento de regularización. Unidad de procedimiento que, desde la perspectiva jurisprudencial, era el principal motivo que impedía continuar con las actuaciones tributarias de liquidación, de forma anterior o simultánea al desarrollo del proceso penal, al considerar que éstas debían incluir también el importe de la sanción, estimando la solución en la paralización del procedimiento en su conjunto. Actuaciones que, a partir de la reforma de la LGT(1985) y sus Reglamentos de desarrollo, incorporaban la posibilidad de ser juez y parte a la Inspección de los Tributos en las actuaciones que desarrollara, que además documentaban a través de diligencias y actas a las que se les atribuía valor de documento publico, en relación a los hechos relevantes de la situación tributaria del contribuyente.

Tercero.- La previa liquidación administrativa que, como requisito de procedibilidad decidió el legislador de acuerdo a la especialización técnica de la Administración tributaria, dio paso a una «valoración técnica» que no tenía acceso a una revisión de orden administrativo y contencioso, con carácter previo al inicio del proceso penal, y que se desarrollaba de acuerdo a un procedimiento paralelo de carácter organizativo, con origen en la regulación que del delito fiscal ofrecía la LMURF. Desde el momento en que la sospecha del delito nacía en la Administración tributaria, carecía de lógica permitir un procedimiento paralelo que tuviera como única finalidad recabar pruebas y argumentar el ilícito descubierto, con el objeto de inducir la culpabilidad del contribuyente, cuando a partir del nuevo sistema de conexión, la investigación y concreción de la naturaleza penal los hechos observados en sede tributaria, era competencia exclusiva de la Jurisdicción penal, sin que esa actuación paralela debiera ofrecer conclusiones distintas, a las que se ofrecerían durante el transcurso del proceso.

Cuarto.- A partir de que el traslado del tanto de culpa había de producirse desde que las acciones u omisiones -o hechos- pudieran ser constitutivos de delito, debiendo ser la Jurisdicción penal la que estableciera tanto el importe de la cuota defraudada como, el carácter delictivo de la defraudación, no existía justificación con respaldo normativo ordinario para desarrollar un procedimiento paralelo sin el conocimiento del contribuyente, al haber desaparecido el requisito de emitir un informe con carácter previo al traslado del tanto de culpa. Con el nacimiento de la sospecha, debía ser en el procedimiento tributario, y a través de los documentos establecidos, donde se pusieran de manifiesto al contribuyente, los hechos que desde la perspectiva de la Inspección afectarían al alcance y finalidad de las actuaciones, para que éste decidiera si debía colaborar con la Inspección, o

en su caso reservarse las declaraciones, pruebas y documentos que considere para una posible defensa de naturaleza penal.

Quinto.- La paralización de las actuaciones sin la emisión de una liquidación, incidieron en el derecho del contribuyente a obtener un acto administrativo que regularizara -o no- su situación tributaria. Es posible establecer que esta regularización se practicara en sede penal, si bien entendemos que con esta postura se invadía la competencia que por Ley estaba -y está- atribuida a la Administración tributaria, complicando además la actividad punitiva del Orden penal, dirigido esencialmente al enjuiciamiento de las causas delictivas, y no a la función liquidatoria de los tributos. Con esto no queremos decir que, la responsabilidad civil derivada de cualquier delito de defraudación debía desaparecer, pero si entendemos que ésta debería ceñirse a las actuaciones de gestión tributaria que de manera anterior o simultánea al proceso se hubieran practicado.

Sexto.- Las pruebas y manifestaciones aportadas al procedimiento tributario de comprobación e investigación, debían mantener su eficacia en torno a la finalidad del procedimiento al que se citaba al contribuyente, sin que pudieran ser utilizadas en otro procedimiento, que aunque de posible carácter tributario por la Administración que lo desarrolla, se dirigiera una finalidad distinta a la inicialmente comunicada al contribuyente, que de cualquier manera invadiese competencias del orden penal, y vulnerara los derechos del contribuyente.

Séptimo.- El inicio de actuaciones de comprobación e investigación, a partir de un conocimiento previo por parte de la Administración sobre hechos tributarios de posible naturaleza delictiva, significaba la ocultación al contribuyente de una parte de la finalidad de las actuaciones, a la vez que una ocultación sobre los deberes y obligaciones que podrían no serle exigibles por este motivo.

Octavo.- El nacimiento de la sospecha a partir del inicio y desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación, debía producir la paralización de las actuaciones, y el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal. Esto no es óbice para que, si la Administración tributaria tiene elementos suficientes para concretar la cuota tributaria posiblemente eludida, se abstuviera de emitir la liquidación tributaria que correspondiera, con la posibilidad de revisar dicha liquidación en base a los hechos probados en el proceso penal.

Noveno.- La imposibilidad de practicar por la Administración, la cuantificación de la cuota defraudada debe producir los mismos efectos que si el proceso penal se hubiera impulsado a través de la denuncia de un tercero, de modo que tanto la cuota como la

posible sanción sean establecidas en el proceso penal. Solo en el caso de que el proceso no considere delictivos los hechos, la Administración estará nuevamente legitimada para practicar la liquidación, y en su caso imposición de sanción, en base a los hechos declarados probados, o bien y de no haber entrado el proceso en el fondo del asunto, conforme a las circunstancias que la Administración determine a través de un procedimiento tributario.

CUARTA PARTE.-

La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal entre la Ley Orgánica 6/1995 de 29 de junio, de reforma del Código penal, y la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT.

I.- Introducción.

Las reformas operadas en el Código Penal en el año 1995⁹⁶⁷ en relación al delito de defraudación tributaria, introdujeron ciertas mejoras en la estructura normativa del precepto, como respuesta -entre otras⁹⁶⁸- a las distintas posiciones doctrinales y jurisprudenciales que hemos analizado en apartados anteriores.

Los aspectos básicos de ámbito penal que encontramos en estas reformas, al igual que ya situamos respecto a anteriores regulaciones del delito fiscal -o de defraudación

⁹⁶⁷ Precedieron a estas reformas el Anteproyecto de Ley Orgánica del Código Penal de 1992 -cuyo antecesor fue el de 1.990-, *Vid.* GARCIA PABLOS DE MOLINA,A.(1993) en *Proyecto de Código Penal de 1992. Parte General.* Pág.57; RODRÍGUEZ DEVESA, J.Mª. y SERRANO GÓMEZ, A. (1995), en *Derecho Penal Español. Parte general.* Pág.145 a 153; sobre el Proyecto de Ley Orgánica de 1992, *Vid.* MOLINA BLAZQUEZ,C.(1994) *Los delitos socioeconómicos en el Proyecto del Código Penal de 1992*; GONZALEZ RUS J.J.(1995) *Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto del Código Penal de .992.* Sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica del Código Penal de 20 de mayo de 1.994, y el Proyecto de Ley Orgánica del Código penal de 1.994 (BOCG N°77, de 26 de septiembre), *Vid.* MARTINEZ PEREZ,C.(1998) *Derecho penal económico. Parte especial.*Pág.79. Proyectos todos ellos, en los que se omitió cualquier referencia al delito contra la Hacienda Pública, lo que llevó a pensar en su regulación bajo una Ley especial. Tal y como cita la Exposición de Motivos del Proyecto de 1994, “Dejando el ámbito de lo principios y descendiendo al de las técnicas de elaboración, el presente Proyecto difiere de los anteriores en la pretensión de universalidad. Se venía operando con la idea de que el Código Penal constituyese una regulación completa del poder punitivo del Estado. La realización de esa idea partía ya de un déficit, dada la importancia que en nuestro país reviste la potestad sancionadora de la Administración; pero, además, resultaba innecesaria y perturbadora. Innecesaria, porque la opción decimonónica a favor del Código Penal y en contra de las leyes especiales, se basaba en el hecho innegable de que el legislador, al elaborar un Código, se hallaba constreñido, por razones externas de trascendencia social, a respetar los principios constitucionales, cosa que no ocurría, u ocurría en menor medida en el caso de una ley particular. En el marco de un constitucionalismo flexible, ese era un argumento de especial importancia a la hora de fundamentar la pretensión de universalidad absoluta del Código. Hoy, sin embargo, tanto el Código Penal como las leyes especiales se hayan jerárquicamente subordinados a la Constitución y obligados a someterse a ella no sólo por esa jerarquía, sino también por la existencia de un control jurisdiccional de la constitucionalidad. Por consiguiente, las leyes especiales no pueden suscitar la prevención que históricamente provocaban. (...) Por consiguiente, en esos casos y en otros parecidos, se ha optado por remitir a las correspondientes leyes especiales.” En este sentido CALDERON CEREZO,A.(2000) -Magistrado del Tribunal Supremo-, ya en vigor la Ley 10/1.995, de 23 de noviembre del Código Penal, entendió que “...existen razones suficientes para que el legislador reflexione sobre la conveniencia de elaborar una Ley especial con rango de orgánica, reguladora de las infracciones contra los intereses económicos del Estado (...), tanto penales como las administrativas con sus correspondientes penas y sanciones (...) a base de criterios que aún enmarcados en el ámbito del ordenamiento jurídico punitivo, pudieran incorporar los elementos más propios de un derecho penal tributario.” *Efectos penales de la regularización tributaria.* Pág.65.

⁹⁶⁸ Como tiene escrito BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE,I.(1995) “[I]a reforma de 1995, (...) se dirige fundamentalmente a pretender salvar las dificultades técnicas que la práctica ha ido poniendo de relieve en la aplicación de estos tipos delictivos y a potenciar la acción recaudatoria como objetivo primordial a obtener por el conjunto del ordenamiento jurídico, con lo que la sanción penal refuerza las finalidades propias de la normativa tributaria.” *Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español.* Pág.72.

tributaria- mantuvieron su estructura, siendo factor común en una y otra, el bien jurídico protegido, el sujeto activo y pasivo del delito, el umbral económico, los elementos objetivo y subjetivo y, el momento consumativo, a los que ahora se suman la regularización tributaria extemporánea, en sede administrativa, y posteriormente la discusión en torno al distinto plazo de prescripción de las infracciones tributarias y, del delito fiscal.

Por su parte, los aspectos básicos del ámbito tributario, en relación a la figura delictiva, sin alterar el rol de las funciones y competencias de los órganos encargados de supervisar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, han recogido el testigo de “*la necesaria culpabilidad del sujeto*” ante situaciones de infracción, en un intento de desterrar de este Ordenamiento la responsabilidad objetiva⁹⁶⁹ -pretendida por el pre-legislador en Ley 10/1985, de 26 de abril, de reforma parcial de la LGT⁹⁷⁰-, lo que en cierta manera facilitó la cobertura necesaria para valorar en sede tributaria los aspectos subjetivos de aquellas infracciones de la norma tributaria que pudieran resultar delictivas, actuaciones que serán ampliamente reguladas, durante este periodo, a través de normas de carácter organizativo, en la línea que ya avanzamos sobre el procedimiento desarrollado de forma paralela al de comprobación e investigación tributario.

⁹⁶⁹ En este sentido, la Circular de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1988, señalaba en su Instrucción Primera: “Cuando la conducta de una persona o Entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la Ley General Tributaria, la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad» Por su parte el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril, FDº4. “No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la L.10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77,1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente.”; Sentencia del Tribunal Constitucional 246/1991, de 19 de diciembre, FDº2 “Este principio de culpabilidad rige también en materia de infracciones administrativas, pues en la medida en que la sanción de dicha infracción es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado resulta inadmisibles en nuestro ordenamiento un régimen de responsabilidad objetiva o sin culpa.” la Ley 30/1992, de 26 de noviembre de RJAP, como criterio de graduación de las sanciones, en su artículo 131.3.a) “La existencia de intencionalidad o reiteración; y en su artículo 137.1 “Los procedimientos sancionadores respetarán la presunción de no existencia de responsabilidad administrativa mientras no se demuestre lo contrario.” Por su parte el Tribunal Supremo, Sala 3ª, en Sentencia de 9 de diciembre de 1997 (EDJ 1997/59438) FDº2 “...toda infracción tributaria, habida cuenta que la modificación del concepto de esta última, introducida en el art. 77 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual -simple negligencia- puede darse por existente una infracción sancionable.” *Vid.* en el mismo sentido Sentencia de Tribunal Supremo, Sala 3ª, de 17 de mayo de 1.999 (EDJ1999/18593).

⁹⁷⁰ En palabras de AYALA GOMEZ,I.(2009), referidas a la reforma conjunta de la Ley 2/1985 del CP y la 10/1985 de la LGT, “La definición de las infracciones de defraudación en esta última propiciaba una mayor objetivación -hasta el punto de haber tratado de eliminar cualquier referencia al elemento subjetivo- y tal modelo se trató de llevar al ámbito penal.” Los delitos contra la hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal. Pág.108

II.- La reforma del artículo 349 del Código penal por la Ley Orgánica 6/1995, de 29 de junio. El artículo 305 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre.

Entre otras modificaciones⁹⁷¹ introducidas por la reforma en el artículo 349 de la norma penal, la principal, respondía a la necesidad de coordinar el Ordenamiento penal y el tributario en materia de regularización⁹⁷² de la deuda tributaria. Un primer paso para introducir los efectos de la regularización de estas deudas en el Ordenamiento penal, partía de la Propuesta de Anteproyecto del Nuevo Código Penal⁹⁷³ donde su artículo 298 establecía una exención parcial de la pena al excluir la prisión -pero no la multa-, de realizarse el pago dentro de los diez días siguientes a la iniciación del proceso, siendo por tanto irrelevante el carácter voluntario de la regularización⁹⁷⁴.

La regularización en la normativa tributaria, por su parte, se estableció a través del artículo 61.2 de la LGT(1985)⁹⁷⁵ disponiendo que: *“Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán asimismo el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.”*⁹⁷⁶; precepto que sería modificado por la Disposición Adicional 14 de la Ley 18/1991, de 6 de junio⁹⁷⁷, al señalar que *“[H]asta el 31 de diciembre de 1991 podrán realizarse, siempre que no medie requerimiento o actuación administrativa o judicial en relación con las deudas tributarias de los sujetos pasivos, declaraciones complementarias e ingresos por cualquier concepto tributario devengado con anterioridad a 1 de enero de 1990, con exclusión de las sanciones e intereses de*

⁹⁷¹ En materia retenciones, devoluciones indebidas y cuantía. También se introducen modificaciones en relación a los delitos contra la Seguridad social, delito contable y fraude de subvenciones.

⁹⁷² Como señalaba la Exposición de Motivos “resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, autorizada expresamente por el artículo 61.2 de la Ley General Tributaria, y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas siempre que se realicen de manera espontánea, extendiéndose dicha exención las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales en que el sujeto hubiese podido incurrir en relación con la deuda tributaria objeto de regularización. Esta regulación tiene por objeto salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Asimismo, dicha regulación se hace también necesaria para integrar, de forma plena, las regularizaciones autorizadas por la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el conjunto del ordenamiento jurídico. Por lo que respecta a cuantas otras personas puedan resultar responsables de los delitos se aplicaran las normas generales del Código Penal, conforme al Título II del Libro Primero de este Código.”

⁹⁷³ Ministerio de Justicia. Secretaría General Técnica. 1.983. ISBN.84-9244-2.

⁹⁷⁴ *Vid.* CALDERON CEREDO.A.(2000) Op.Cit.Pág.57; como señala el Autor “El ordenamiento jurídico español es rico en la previsión de excusas absolutorias, algunas concebidas *intuitu personae* y otras en función de la conducta posterior al delito desplegada por el sujeto activo del mismo, a modo de premio o recompensa por la rectificación postdelictual o por la cooperación prestada en la investigación de los hechos perseguidos y en el descubrimiento de los responsables.”

⁹⁷⁵ Según redacción de la Disposición Adicional 31ª de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. BOE N°311, de 28 de diciembre.

⁹⁷⁶ Anteriormente el artículo 61.2 de la LGT (10/1985) “Los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán así mismo el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones que pudieran ser exigibles por las infracciones cometidas.”

⁹⁷⁷ BOE N°136 de 7 de junio.

demora que pudieran ser exigibles.”⁹⁷⁸ Regulaciones que tenían por factor común, la voluntad del contribuyente, de emendar una situación tributaria irregular, antes de una actuación administrativa o judicial. Por su parte, la Disposición Adicional 13ª del mismo texto legal, estableció un régimen especial de regularización, mediante el cual podía imputarse el precio de adquisición de Deuda Pública Especial a la reducción de rentas y patrimonios netos no declarados, en periodos anteriores a 1990, que se pudieran poner de manifiesto con ocasión de actuaciones de comprobación o investigación tributaria, sin que en esta posibilidad fuera necesaria ningún acto de voluntad previa del contribuyente, el cual como señala MERINO JARA⁹⁷⁹ *“permite al titular de dinero negro sentarse a esperar a ser descubierto (e incluso a ser condenado) antes de decidirse a hacer aflorar sus bases tributarias ocultas” puesto que “tanto si ya se ha iniciado un procedimiento de inspección, como judicial, como si se ha sido condenado en sentencia firme, como si se está cumpliendo condena (...) a tal punto llega la magnanimidad del legislador, que (...) permite al condenado comprar su exclusión de responsabilidad penal, esto es, su libertad.*”⁹⁸⁰

La necesidad de coordinar ambos Ordenamientos provenía por tanto de una regulación de la exención de responsabilidad en el ámbito tributario, que no se encontraba reglada con el mismo efecto en el Código Penal, lo que conducía a que los contribuyentes que hubieran regularizado su situación tributaria, pudieran quedar inmersos en un proceso penal por delito fiscal⁹⁸¹. Para un sector de la doctrina, no era necesaria modificación

⁹⁷⁸ La D.A. 14ª, disponía en su apartado segundo “A partir de 1 de enero de 1992, el apartado 2 del artículo 61 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, quedará redactado de la siguiente forma: «Los ingresos correspondientes a declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo único del 50 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones que pudieran ser exigibles. No obstante, el recargo será del 10 por 100 si el ingreso se efectúa dentro de los tres meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones extemporáneas, sin solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de pago, se les exigirá en vía de apremio con un recargo único del 100 por 100.»”

⁹⁷⁹ MERINO JARA, I.(1996) *Aspectos temporales de Ley Orgánica 6/1995, de 29 junio, en materia de delitos contra la Hacienda*. Pág.7

⁹⁸⁰ En relación a la espontaneidad o no de la imputación de Deuda Pública especial en los supuestos de regularización, *Vid.* MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C. (1996) *Op.Cit.*Pág.118-203, y MERINO JARA, I.(1996) para quien “en la Disposición Adicional 13.ª ni siquiera se establece un término a partir del cual no quepa hacer valer (imputar) la Deuda Pública Especial suscrita para sustraerse a la responsabilidad penal. Simplemente, bastará con reunir los requisitos establecidos en la mencionada Disposición Adicional para poder aplicar el precio de adquisición de esos activos a la reducción de bases imponibles ...”. *Op.Cit.*Pág.6 y ss.

⁹⁸¹ Como señala sobre la cuestión AYALA GOMEZ,I.(2009) “...además de las cuestiones atinentes a la interpretación de los tipos penales, se puso de manifiesto la existencia de antinomias en nuestro ordenamiento jurídico producto de la coexistencia de dos ordenes sancionadores (el administrativo y el penal) no siempre bien imbricados. *Op.Cit.*Pág.23. Para MERINO JARA, I.(1996) “La necesidad de tal reconocimiento expreso se había hecho palpable a la vista de la situación insostenible a la que el propio Estado había conducido a dichas personas, en la medida en que se les había prometido abiertamente eximir las de sanciones administrativas y veladamente de las penales como premio a hacer aflorar elementos patrimoniales negros,

alguna de la norma penal, puesto que la regularización tributaria se asimilaba como excusa absolutoria o causa de no imputabilidad, puesto que al carecer de consecuencias sancionadoras administrativas -por coherencia del ordenamiento jurídico en su conjunto- debieran reproducir sus efectos en el ámbito penal⁹⁸². Para otro sector, como señalaba BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE⁹⁸³, estos comportamientos -desde la perspectiva penal- se reconducían desde el desistimiento en la tentativa, “*siempre que se vincule la consumación de este delito a la determinación de la deuda por la Administración Tributaria y ésta aún no se haya producido*”, o como atenuante del artículo 9 del CP “*cuando se dieran sus requisitos y siempre que se vincule la consumación al último momento hábil para realizar el ingreso correspondiente*”; situaciones que en cualquier caso, y para este Autor, en ningún caso permitían apreciar en sede penal una excusa absolutoria. En esta misma dirección, señalaba MARTINEZ-BUJAN PEREZ⁹⁸⁴ que en la norma penal no existía precepto alguno que eximiera el delito, pese a la regularización, tratándose de aplicar por analogía lo regulado en una norma administrativa a una norma penal.

Una vez situado el problema de coordinación entre ambos ordenamientos, como principal motivo de la reforma operada en junio de 1995 en la norma penal, consideramos necesario analizar la evolución del tipo penal a partir de la Ley 6/1.995, de 29 de junio⁹⁸⁵, tanto por razones cronológicas de nuestro trabajo, como por la incidencia que esta evolución tendrá en la conexión entre el procedimiento y el proceso⁹⁸⁶.

aun cuando lo único que se produjo en el aspecto penal fue inseguridad jurídica o, más bien, un amplio convencimiento de que la exclusión de responsabilidad carecía de apoyatura legal.” Op.Cit.Pág.6.

⁹⁸² Vid. PEREZ ROYO,F.(1986) *Los delitos y las infracciones en materia tributaria*. Op.Cit.Pág.174. JORDANA DE POZAS GONZALBEZ,L. (1989) *El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.107. Para FERREIRO LAPATZA,J.J. (1992) “[I]a excusa absolutoria del artículo 61.2 de la L.G.T. incide con carácter general en la punibilidad de los delitos fiscales, pues al declarar como retraso no punible todo aquel pago fuera de plazo que tenga lugar sin requerimiento previo de la Administración impide la aplicación de las penas previstas para los delitos fiscales en el Código Penal...” *La aplicación de la disposición adicional 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deuda especial) a los supuestos de delito fiscal*. Pág.430

⁹⁸³ BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE,I.(1995) Op.Cit.Pág.77, constituyendo a juicio de éste, una exigencia de lege refrenda, tal y como apuntaba la jurisprudencia mayoritaria; entre otras Vid. Sentencia de la A.P. de Logroño de 24 de maro de 1988, de la A.P. de Lleida de 15 de julio de 1993, y del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 1993.

⁹⁸⁴ (1996) *Los delitos contra la Hacienda Pública y La Seguridad Social*. Estudios de las modificaciones introducidas por la Ley 6/1995, de 29 de junio. Pág.107 y 116.

⁹⁸⁵ Análisis que alcanza a la redacción, ya como artículo 305, otorgada por la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal (BOE N°281, de 24 de noviembre), al compartir los elementos principales del tipo delictivo.

⁹⁸⁶ No pretendemos con el siguiente análisis adentrarnos en los aspectos penales de los conceptos que consideramos relevantes -que sea aleja del motivo de nuestro trabajo, y nos llevaría a una materia en la que nos declaramos profanos-, sino profundizar en los efectos que, desde la óptica tributaria pueden incidir en la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal.

El Título VI del Libro II del Código Penal, denominado tras la reforma “Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, recogería el artículo 349 con la siguiente redacción:

“1. El que, por acción u omisión dolosa⁹⁸⁷, defraudare a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 15.000.000 de pesetas, será castigado con la pena de prisión menor y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía.

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

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

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

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

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

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

La exención de responsabilidad penal contemplada en el párrafo anterior alcanzará igualmente a dicho sujeto por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria.”⁹⁸⁸

Una remisión al anterior artículo 349 (LO.2/1985) pone de manifiesto que, la singular referencia que la norma penal recogía sobre el concepto de defraudación, reconoce ahora de forma inequívoca que ésta requiere un carácter doloso⁹⁸⁹, añadiendo el nuevo

⁹⁸⁷ Término que no aparecía -junto a la acción u omisión- en el Proyecto de Ley (121/000069). BOCG-CD. N°82-1 de 13 de octubre de 1994.

⁹⁸⁸ En el artículo 305 del Código Penal, tras la reforma de la Ley 10/1.995, de 23 de noviembre, manteniendo la estructura de éste artículo, se elimina del precepto el término «dolosa», y se incorpora la Hacienda de las Comunidades como sujeto pasivo del delito. Aspectos que mas adelante comentaremos.

⁹⁸⁹ Recordando que fue en la exposición de motivos de la LO. 2/1985, de 29 de abril, y no en la redacción del artículo 349, donde se recogía que “Se quiere, en efecto, que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de

precepto que la defraudación puede ser cometida tanto por acción como por omisión. La elusión ahora, no se proyecta únicamente hacia el impago de los tributos o el disfrute ilícito de beneficios fiscales, sino que se concreta junto a los anteriores que, la elusión, operará también sobre las retenciones, ingresos a cuenta y las devoluciones indebidamente obtenidas, pudiendo revestir cualquiera de las anteriores naturaleza penal, siempre y cuando el importe eludido supere los quince millones de pesetas. En relación a las penas aplicables, se introducen las agravantes de utilización de persona interpuesta con la finalidad de ocultar la identidad del verdadero obligado tributario y, la especial transcendencia tanto, del importe defraudado como, de la existencia de una estructura organizativa que afecte a una pluralidad de obligados tributarios. La cuantía por su parte, se eleva de cinco a quince millones de pesetas. Finalmente, la coordinación de ambos Ordenamientos se produce a través del reconocimiento de la exención de responsabilidad penal, siempre y cuando la regularización tributaria se produjera antes de la notificación de inicio de actuaciones administrativas de comprobación, o en el caso de que estas no se hubieran iniciado, antes de que el Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado formularan denuncia o querrela, o bien, se tuviera conocimiento formal del inicio de diligencias por el Ministerio Público o por el Juez de Instrucción.

los elementos que configuran la deuda tributaria y por tanto su pago.” En cuanto a las Enmiendas presentadas al Proyecto de Ley Orgánica para la modificación de determinados preceptos relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social: la N°9 (I.U.) motivaba que “La especial importancia del bien jurídico a proteger no permite que el volumen de lo defraudado sea el elemento fundamental de la construcción del tipo, sino más bien la conducta defraudatoria propiamente y la actuación insolidaria que este hecho revela.” La Enmienda a la totalidad presentada por este Grupo, no incluía el término «dolosa» en el artículo 349. La enmienda N°16 del G. Popular proponía añadir el término «dolosa» junto a la expresión «acción u omisión». La N°22 del G.P. Catalán proponía incorporar la expresión «eludiendo de forma fraudulenta», motivando que “...lo realmente determinante del delito fiscal debe ser el ánimo de fraude (...) Para acotar el ámbito del delito fiscal y su naturaleza jurídica se precisa que la conducta defraudadora sea fraudulenta, engañosa. Si falta este requisito, la deuda será exigible pero mediante actuaciones puramente administrativas, no existiendo delito fiscal.” La Enmienda N°25 del miso Grupo, entendía que (Enmienda N°23) “se debían eliminar los supuestos de agravamiento de pena por coherencia con la exigencia de una conducta fraudulenta en el primer párrafo de dicho precepto.” BOCD. N°82-6 de 13 de diciembre de 1994. El texto remitido al Senado, incluía el término «dolosa» a continuación de acción u omisión. La enmienda N°1, de I.U., propuso una redacción del primer apartado del artículo 349, en la que desaparecía el término «dolosa» motivando (como ya hiciera en el Congreso) que “La innovación más trascendente que aborda esta enmienda es la tipificación de la figura del delito fiscal como un delito que comprende una conducta reprochable y un resultado dañoso, mejorando su anterior carácter de delito únicamente de resultado (...) El umbral cuantitativo que se establece no es, de este modo, un elemento caracterizador de la conducta, sino una condición objetiva de punibilidad, sin la cual el Código renuncia, en aras del principio de intervención mínima del ordenamiento jurídico penal y de la propia eficacia de la Administración de Justicia, a imponer la sanción prevista.” La Enmienda N°11 del G. Socialista, si bien se refiere a un aumento en la cuantía (15.000.000) recoge en el artículo 349.1 el concepto «dolosa»; situación que se repite a la Enmienda N°16 del G.P. Catalán. BOCG. Senado. N°75 de 25 de abril de 1995.

Situadas las iniciales diferencias descriptivas entre ambos preceptos, procede ahora analizar, desde la perspectiva de nuestro trabajo, la estructura y elementos que integran el nuevo tipo penal⁹⁹⁰.

II.1.- El bien jurídico protegido en el delito de defraudación tributaria.

Las posiciones doctrinales⁹⁹¹ y jurisprudenciales en torno a este concepto, una vez abandonada⁹⁹² la posición que situaba la protección penal sobre la fe pública⁹⁹³, entendieron dirigida la protección penal⁹⁹⁴ hacia el Erario Público o Hacienda Pública, como expresión de los recursos del Estado para alcanzar sus fines de política social⁹⁹⁵,

⁹⁹⁰ Centrándonos en los aspectos que, entendemos, pueden afectar a la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, puesto que un análisis de mayor calado, a parte de exceder el objeto de nuestro trabajo, significaría entrar en un estudio de la norma penal, y no del procedimiento de conexión con origen en la tributaria.

⁹⁹¹ El bien jurídico puede ser entendido como: la fe pública o el deber de lealtad; el patrimonio del estado o el Erario Público; el derecho de crédito de la Hacienda Pública y el sistema fiscal; la función tributaria y el poder tributario; el orden económico y el carácter pluriofensivo, etc...

⁹⁹² No obstante, y como en adelante observaremos, será posible mantener una postura en la que esta contravención de la “fe pública” vuelve al escenario del entorno de protección que despliega el nuevo tipo penal, al igual que las presunciones del artículo 319 de la LMURF -que no pasaron al artículo 349 de la LO 2/1.985, de reforma del Código Penal- mantienen ciertos efectos en las posiciones que analizamos.

⁹⁹³ Posición que hasta 1977 compartíamos al estar el delito de ocultación (319 CP 1973) regulado en el título de las falsedades. Por su parte BUSTOS RAMIREZ, J. y BOIX REIG, J. (1987) entendieron que el problema no residía en la veracidad de las actuaciones, sino en el ánimo de defraudar del sujeto, por lo que las falsificaciones no eran constitutivas del injusto, sino medios de comisión. *Los delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.16-17. Para nosotros era la ocultación -como falsedad- el núcleo del tipo delictivo, producida ante el requerimiento del competente funcionario, con la intención de eludir el pago de los tributos; no tenía por tanto que materializarse la elusión para que el delito quedara perfeccionado, puesto que, en ese momento y como ya analizamos, el pago de los tributos surgía de una liquidación realizada por la Administración, y no por autoliquidación del contribuyente; por lo que entendíamos que lo que se trataba de proteger no era tanto la elusión del pago de tributos -que no se podía producir en tanto la Administración no dedujera la deuda-, sino la veracidad de los datos necesarios para que la Administración practicara la liquidación de éstos.

⁹⁹⁴ Centrándonos en las de mayor relevancia, en orden al objeto de nuestro trabajo.

⁹⁹⁵ El Tribunal Supremo en Sentencia de 19 de mayo del año 2005 (EDJ 2005/61880) FDº5 “Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisibile vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.” Con anterioridad, ya señalaba el Tribunal Supremo (S.12-3-1986 EDJ 1986/1986) que; FD1º “...con anterioridad a la Ley de 1977, se estimaba que se trataba de un hecho punible contrario a la fe pública, tesis que abonaba su colocación dentro del Título dedicado a las falsedades; más con posterioridad a la referida Ley, se entiende que se trata de un delito socio-económico que atenta a los intereses patrimoniales del Estado o de las entidades locales y autonómicas.”; expresión que reitera la de 12 de mayo de 1986 (EDJ 1986/3120, FDº1), y confirma la de 27 de diciembre de 1.90 (EDJ 1990/12038, FDº1) “...el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionado con los arts. 1.1 de la Constitución, que proclama a la Justicia como valor fundamental del ordenamiento jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental, en orden a la función que los tributos han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos públicos según la capacidad económica del contribuyente mediante un sistema tributario justo, de igualdad y progresividad; se trata en definitiva de proteger el orden económico, dentro del

siendo esta posición denominada patrimonialista⁹⁹⁶. Una segunda posición atendía a la función del tributo⁹⁹⁷, también como expresión de los intereses económicos-sociales del Estado, pero con una cierta inclinación hacia la protección penal previa de la actividad⁹⁹⁸ gestora que tiene atribuida la Administración y que se traduce en la recaudación⁹⁹⁹. Entre una y otra, señalaba MUÑOZ CONDE¹⁰⁰⁰ que el bien jurídico digno de protección penal es la Hacienda Pública, como expresión del ingreso y gasto público reconocido en el artículo 31 de la CE, cuyo atentado lesiona¹⁰⁰¹ la recaudación tributaria de cada una de las figuras impositivas del sistema tributario, sin llegar a confundir, como matizó RODRIGUEZ MOURULLO¹⁰⁰² el bien jurídico protegido, con el motivo de la incriminación, en respuesta

más amplio orden social, conforme al ordenamiento jurídico que ha de realizar la justicia material dentro de los parámetros de la ley positiva.”

⁹⁹⁶ Vid. BAJO FERNANDEZ,M.(1973) Op.Cit.Pág.556, y (1987) Op.Cit.Pág.429. MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1986) Op.Cit.Pág.243; del mismo Autor, (1987) *El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1.985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia*. Pág.221 y ss, (1994) *El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria*. Pág.123-196, (1998) *El delito de defraudación tributaria*. Pág.55-66. BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I y FERRÉ OLIVÉ,C.(1994) diferencian en la tesis patrimonialista, una dimensión estática que identifican con la posición que entiende el Erario Público o Hacienda Pública como bien jurídico protegido -en la que se identifica el perjuicio patrimonial causado y el bien jurídico protegido-, de una dimensión dinámica en la que el bien jurídico protegido es la Hacienda Pública no como realidad material, sino como realidad funcional, identificada con el interés recaudatorio.Op.Cit.Pág.18

⁹⁹⁷ Descartando, como señala PEREZ ROYO,F.(1986) la relación jurídico-tributaria como objeto de protección penal puesto que esto conlleva a confundir “las obligaciones nacidas con la misma y que corresponden a la esfera interna de una relación administrativa, con un bien jurídico traspasado al campo de lo penal.” Op.Cit.Pág.72 En el mismo sentido se pronuncian BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I y FERRÉ OLIVÉ,C. (1994) Op.Cit.Pág.18

⁹⁹⁸ PEREZ ROYO,F.(1986) “A la hora de determinar la protección penal de la función tributaria hay que tener en cuenta (...) la «dignidad» del interés público, de los valores constitucionales a los que dicha función sirve, sino también la necesidad concreta de protección, la «vulnerabilidad» de dicha función, en razón de la forma en que el procedimiento de imposición o de realización de la prestación tributaria descansa sobre el cumplimiento espontáneo de una serie de deberes...” Op.Cit.Pág.65. Para RANCAÑO MARTIN,A.(1997) el concepto de Hacienda Pública ofrece dos perspectivas, la objetiva y la subjetiva, aspectos que componen el concepto de Hacienda, protegidos ambos por el tipo penal, motivo “por lo que pensamos que en el delito de defraudación tributaria previsto en el art. 349 del Código Penal el interés tutelado por la norma es la Hacienda Pública desde esa doble perspectiva: en tanto que conjunto de derechos y obligaciones de contenido económico, es decir, en tanto que patrimonio público, y en tanto que función tributaria que permite dotar a aquella de un contenido patrimonial. *El delito de defraudación tributaria*. Pág.40-41.

⁹⁹⁹ En este sentido, señalaban BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I y FERRÉ OLIVÉ,C. (1994) que el bien jurídico protegido se debía entender como el sistema de recaudación de ingresos y realización de gasto.Op.Cit.Pág.19. Para SUAREZ GONZALEZ,C.J.(1997) no es el concreto patrimonio de la Hacienda Pública lo que se trata de proteger desde la norma penal sino “el proceso recaudatorio en cada tributo y la correlativa distribución de lo recaudado.” *El delito de defraudación tributaria*. Pág.97 y ss.

¹⁰⁰⁰ MUÑOZ CONDE,F. (1990) *Derecho Penal. Parte especial*. Pág.793-794

¹⁰⁰¹ Con anterioridad a la vigencia de la LMURF, señalaba BAJO FERNANDEZ,M.(1973) que el bien jurídico protegido en el delito fiscal es el patrimonio del Erario Público, cuya lesión “no solo entraña una disminución del valor económico del erario público, sino que afecta como resultado propio de uno de los más genuinos delitos económicos, a toda una política económica y social...”Op.Cit.Pág.556; por lo que entendía el Autor (1.987) que, no bastaba con lesionar el derecho de crédito, sino que era necesario producir un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública. Op.Cit.Pág.429

¹⁰⁰² RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1988) *Jornada sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales*. Pág.162.

a la posición doctrinal¹⁰⁰³ que relegaba el aspecto patrimonial -sin renunciar a éste- ante la función de justicia financiera que permite la función del tributo, que es lo que realmente queda afectado por su impago¹⁰⁰⁴. Para DELGADO GARCIA¹⁰⁰⁵ el bien jurídico protegido se encontraba en la Hacienda Pública, entendida ésta no como conjunto estático de bienes pertenecientes a distintas entidades públicas, sino como actividad dinámica¹⁰⁰⁶ dirigida a la obtención de lo necesario para atender a las necesidades generales, adquiriendo la condición de delito socio-económico que lo aleja de los simples delitos patrimoniales cometidos contra particulares¹⁰⁰⁷. Una definición del bien jurídico protegido, acorde al quantum defraudado que el tipo penal concreta (sea como condición objetiva de punibilidad o como elemento del tipo) permite concluir, en palabras de AYALA GOMEZ¹⁰⁰⁸ que, *“el bien jurídico protegido es el interés patrimonial de la Hacienda, interés que se concreta en la efectiva, completa, exacta y puntual recaudación de los tributos exigibles en virtud de potestades que determinan el cuanto, como, cuando y donde realizar el pago o ingreso esperado”*, matizando que *“para la lesión del aludido bien jurídico sea preciso o necesario infringir una obligación tributaria o desatender un mandato de tal naturaleza no empece a la anterior consideración”* puesto que *“no cabe duda que la lesión del interés en la recaudación tributaria se alcanza a través de unas conductas que, tanto en el ámbito administrativo como en el penal (entendiendo que en ambos es idéntico el bien jurídico tutelado), implican la contravención de obligaciones que afectan al correcto desenvolvimiento de la función tributaria pero tal consecuencia es medial o instrumental de la lesión del bien sin que, por ello, se confunda con la expresión de la dañosidad.”*

La jurisprudencia, por su parte, analizaba el bien jurídico protegido partiendo¹⁰⁰⁹ de las posiciones doctrinales que, entendían quebrantado un deber de veracidad, en referencia al tipo de ocultación de bienes o industria, para posteriormente identificar el bien jurídico con el protegido en los delitos patrimoniales, en los que la Hacienda Pública no se protegía únicamente en su vertiente patrimonial sino en el quebranto en su política financiera y fiscal justa, considerando otras posturas la función del Tributo, como garantía de la

¹⁰⁰³ Vid. GRACIA MARTIN,L.(1988) *La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma.*

¹⁰⁰⁴ Para un análisis pormenorizado de los distintos conceptos en relación al bien jurídico protegido en la norma penal, Vid. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO,E.(2009), *Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas.* Pág.63-90.

¹⁰⁰⁵ DELGADO GARCIA,J.(1995) -Magistrado de la Sala Segunda del Tribunal Supremo-. *El delito fiscal. Algunas cuestiones penales y procesales.*Pág.23.

¹⁰⁰⁶ Vid. En esta línea CORDOBA RODA,J.(1999) *Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública.*

¹⁰⁰⁷ Para PEREZ ROYO,F.(1986), el bien jurídico protegido es el aspecto patrimonial del derecho de crédito generado por los tributos. Vid. Op.Cit.Pág.62

¹⁰⁰⁸ AYALA GOMEZ,I.(2000) *Consumación y prescripción del delito fiscal.* Pág.85-86.

¹⁰⁰⁹ AP Córdoba, sec. 2ª, S 16-10-2000. Pte: Berdugo y Gómez de la Torre, Juan Ramón. FDº4. EDJ 2000/48879. Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre del año 2000 (EDJ 1990/12038).

consecución del interés general del art. 31 C.E que se sustenta en un correcto desarrollo de la función tributaria, atacando la infracción tributaria al deber de lealtad al Estado¹⁰¹⁰; hasta situar como criterio jurisprudencial que “el bien jurídico protegido en este tipo de delitos, teniendo en cuenta la esencialidad de los distintos y no siempre coincidentes criterios doctrinales, está íntimamente relacionada con el art. 1.1 C.E¹⁰¹¹, que proclama a la Justicia como valor fundamental del Ordenamiento Jurídico, y el 31 de la misma Ley Fundamental en orden a la función¹⁰¹² que los tributos¹⁰¹³ han de desempeñar en un Estado democrático de Derecho al exigir una contribución de todas las personas a los gastos (...) se trata en definitiva, de proteger el orden económico¹⁰¹⁴ dentro del más amplio orden social, conforme el ordenamiento jurídico que ha de realizar la política material dentro de los parámetros de la Ley positiva”.

Una breve reflexión sobre las distintas posiciones en torno al bien jurídico protegido, nos lleva a considerar si, determinadas¹⁰¹⁵ actuaciones de la Administración tributaria ante supuestos de delito de defraudación tributaria¹⁰¹⁶, puedan estar, o no, justificadas.

Desde la perspectiva de que el bien jurídico tutelado alcanza a la función tributaria¹⁰¹⁷, en su aspecto organizativo y de aplicación del sistema tributario, a través del

¹⁰¹⁰ Tribunal Supremo Sala 2ª, S 26-10-2002. Pte: Saavedra Ruiz, Juan. FDº3. EDJ 2002/49742 “...el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.”

¹⁰¹¹ Tribunal Supremo Sala 2º, S. 19-5-2.005. Pte. Martín Pallín, José Antonio. FDº5, EDJ 2005/61880 “Cualquier fraude tributario supone un grave atentado contra los principios constitucionales que imponen la real y leal contribución al sostenimiento de los servicios sociales y las cargas públicas. Frente a esta concepción del bien jurídico protegido, algunos sectores doctrinales desvían la esencia de la lesión hacia un delito semejante a los patrimoniales cuyo sujeto pasivo es la Hacienda Pública. Es cierto que al final el perjuicio es económico, pero no puede olvidarse que la justificación de la pena específica, radica en la inadmisión de vulneración de los principios de solidaridad tributaria inexcusables en una sociedad democrática.”

¹⁰¹² Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia 15 de julio de 2002. Pte. Andrés Ibáñez, Perfecto. FDº2. EDJ 2002/29076 “...se trata de dar tutela a valores esenciales para una adecuada realización del modelo constitucional de Estado, y de prevenir las conductas gravemente atentatorias contra ellos, mediante el mantenimiento de la amenaza penal.”

¹⁰¹³ Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia 25 de noviembre de 2005. Pte. Colmenero Menéndez de Lúcar, Miguel. FDº2. EDJ 2005/237389 “...siendo el bien jurídico protegido el patrimonio de la Hacienda Pública en su manifestación relativa a la recaudación tributaria.”

¹⁰¹⁴ Tribunal Supremo Sala 2ª, S 6 de octubre de 2006. Pte. Soriano Soriano, José Ramón. FDº5. EDJ 2006/275418. “...el bien jurídico protegido ... es el patrimonio de la Hacienda Pública en su dimensión recaudatoria ... Es indudable, pues, que el bien jurídico protegido no es exclusivamente el patrimonio estatal, afectado indirectamente, sino la perturbación ocasionada a la actividad recaudatoria del mismo, como presupuesto básico para cubrir patrimonialmente imperiosas necesidades públicas.”

¹⁰¹⁵ Nos referimos a las que desarrolla, una vez que ha nacido en ésta, la sospecha del presunto delito.

¹⁰¹⁶ Debido a la permisividad de su particular intromisión en las labores de indagación delictiva, aunque sean estas con carácter de mínimos para despejar la sospecha o concretar la realidad de los indicios.

¹⁰¹⁷ MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) establece que “algunos autores sostienen que el objeto jurídico tutelado en los delitos tributarios sería la «función tributaria», concebida como una simple actividad de la Administración encaminada a gestionar los tributos a través de un procedimiento determinado”, tesis que atribuye en su origen a Pérez Royo “al haber formulado por vez primera esta tesis, partiendo de un concepto -

cual se materializa la cuestión recaudatoria, es posible entender que la protección penal, no pretende proteger singularmente la dimensión económica-patrimonial de la Hacienda Pública -como expresión de bien socio-económico-, sino a la función tributaria a través de la Administración encargada de gestionarlo¹⁰¹⁸. En esta posición, lo que realmente protegería la norma penal, sería más bien el sistema tributario¹⁰¹⁹ como medio de alcanzar los objetivos recaudatorios, y no el concepto económico-patrimonial de la recaudación; postura que configuraría el delito de defraudación tributaria, en cuanto al bien jurídico protegido, como un delito de peligro¹⁰²⁰, y no como un delito de resultado¹⁰²¹. Es obvio que desde esta posición, las actuaciones de la Administración tributaria -como sujeto pasivo- pueden ser entendidas en un marco muy extenso, puesto que el bien jurídico protegido, se identifica con su exclusiva e irrenunciable función tributaria, lo que conlleva a que como sujeto inmediato ofendido por el delito, realizará el traslado del tanto de culpa, no cuando que considere la existencia de una defraudación que afecta al conjunto de los intereses del Estado, sino cuando considere que sus objetivos funcionales y recaudatorios, han sido vulnerados. Esto permite, como decimos, un amplio margen de maniobra a la

no siempre unívoco, por cierto- elaborado en la Ciencia del Derecho tributario y afirmando en concreto que «la protección penal -al menos en los delitos tributarios- se dispensa a la Hacienda, considerada no como conjunto patrimonial, sino como titular de funciones públicas, concretamente de la función tributaria, en cuanto concepto general que resume la posición en que el ordenamiento coloca a la Administración para la defensa del interés público relativo a la efectiva actuación de las normas tributarias» Op.Cit.Pág.56

¹⁰¹⁸ Una reflexión en este sentido la tomamos de AYALA GOMEZ,I.(2009) que parte de la afirmación de que no es objeto de protección el deber de cumplimiento de la obligación, sino la infracción por la que se produce la lesión del bien, o la puesta en peligro de éste, al igual que tampoco considera como bien jurídico protegido la función tributaria, por ser la actividad a través de la que se materializa el interés de ésta. No obstante, señala el Autor que, la estrecha relación entre el bien jurídico protegido y la función recaudatoria ejercida por la Administración, así como, los deberes y obligaciones tributarias, se corresponde con la finalidad recaudatoria, lo que lo lleva a considerar que “el titular de dicho interés es la Hacienda Pública o Administración tributaria en la medida en que a ella le está conferida, entre otras, la potestad y facultad de recaudación con cuyo ejercicio se garantiza, también la protección del interés patrimonial definido” y como titular del bien jurídico “se convierte en sujeto pasivo del delito”, por lo que “será disvalioso todo comportamiento mendaz que impida o dificulte la cuantificación de la deuda, es decir, que no permita a la Hacienda correspondiente conocer (en eso consiste el engaño) los elementos necesarios para cuantificar la deuda, es decir, proceder correctamente a su liquidación.” Op.Cit.Pág.120-121. Para 1.986) “el objeto específico de la protección penal en el artículo 349, CP, es la recaudación correspondiente a cada una de las figuras que integran el sistema tributario, pero sólo en cuanto resulte afectada por la violación de alguno de los deberes de colaboración con la Hacienda establecidos para el correcto desarrollo de la función tributaria”. Op.Cit.Pág.78

¹⁰¹⁹ En contra, entendía AYALA GOMEZ,I.(1988) que “Toda construcción que intente basar el bien jurídico sobre el incumplimiento de deberes pertenecientes a la esfera de la relación jurídica tributaria, se asienta sobre un equívoco: el de confundir las obligaciones nacidas con la misma y que corresponden a la esfera interna de una relación administrativa tributaria, con un bien jurídico traspasado al campo de lo penal.”Op.Cit.Pág.68

¹⁰²⁰ En este caso, la protección del Derecho penal es la expectativa nacida de la norma de la cual depende el funcionamiento económico-social. Vid. AYALA GOMEZ,I.(1988) Op.Cit.Pág.55 y ss; JORDANA DE POZAS Y GONZALBEZ,L.(1989) Op.Cit.Pág.12-13. Para PEREZ ROYO,F.(1.86), el bien jurídico protegido es el aspecto patrimonial del derecho de crédito generado por los tributos, siendo precisamente el cumplimiento de estos deberes lo que más claramente necesita la protección penal. Vid. Op.Cit.Pág.62 y 66.

¹⁰²¹ Vid. Tribunal Supremo en Sentencias de 9 de marzo de 1993 (EDJ 1993/2321, FDº2, “...son infracciones penales de resultado...””, 26 de noviembre de 2002 (EDJ 2002/49742, FDº3) “...es de naturaleza patrimonial y además de resultado...””

Administración tributaria puesto que, de una parte, la consecución de su finalidad -por las competencias y funciones que tiene atribuidas- puede dejar al margen de la Jurisdicción penal el conocimiento de determinadas causas que, pudiendo alcanzar la categoría de delito, queden en sede tributaria si de cualquier forma la Administración soluciona su objetivo recaudatorio; premisa que igualmente nos llevaría a situar nuevamente el delito bajo condición de perseguibilidad, en función de que la Administración considere o no cumplida su función. De otra parte permite, extender el significado de las actuaciones de comprobación e investigación, puesto que éstas podrían desarrollarse hasta el momento en que se considere que la única solución para alcanzar el objetivo recaudatorio, es recurrir a la Jurisdicción penal¹⁰²²; situación que significaría que la Administración tributaria ha obtenido los elementos de prueba suficientes para conectar el procedimiento y el proceso, condicionando dicha conexión a la consecución, o no, de sus objetivos.

Desde una perspectiva patrimonialista¹⁰²³, el bien jurídico protegido por la norma penal se identifica con la naturaleza económica-patrimonial de la Hacienda Pública, entendida ésta, no como organización administrativa o función normativa de finalidad recaudatoria, sino como conjunto de recursos tributarios del Estado; lo que conlleva a entender que, el bien jurídico protegido representa la proyección patrimonial de los tributos como mecanismo del Estado para alcanzar sus fines de política económica social. Desde esta perspectiva, el delito no se produce contra la funcionalidad del tributo o los objetivos de la Administración competente para recaudarlo, de cuya ofensa se deduce un perjuicio económico, sino que es el perjuicio económico, precisamente lo que trata de reprimir la norma penal con su protección; lo que conduce a situar el delito de defraudación tributaria como un delito de resultado. En esta posición, la Administración tributaria debe velar por el cumplimiento de las normas, de acuerdo a las facultades y competencias que tiene atribuidas, debiendo trasladar a la Jurisdicción penal aquellas actuaciones de las que pueda resultar un supuesto delictivo, en la medida en que la protección del bien jurídico bajo el

¹⁰²² Situación que de otra parte chocaría -en este momento- con el significado de la responsabilidad civil derivada del delito, en la medida en que la satisfacción económica del delito se produce en los Tribunales, y no en la Administración; lo que nos llevaría a decir que, recurrir a la Jurisdicción penal para ver cumplida la expectativa recaudatoria, se identifica con la renuncia a esa potestad por parte de la Administración, para que definitivamente sea otra Administración del Estado -la penal- la que trate de obtener dicho recurso.

¹⁰²³ MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) define esta posición considerando que “el bien jurídico inmediatamente protegido es el patrimonio de la Hacienda Pública, concretado -si se prefiere, esta adición- en la recaudación tributaria (...) es éste, pues, el bien que ha de resultar lesionado por el comportamiento típico individual y cuya vulneración ha de ser captada por el dolo del autor. Evidentemente, ello no significa desconocer la existencia de un bien jurídico mediato o inmaterial, que es el bien jurídico representado y que vendría integrado por las funciones que el tributo está llamado a cumplir, pero con la salvedad de que dicho bien no posee relevancia directa alguna ni en el tipo objetivo, ni en el subjetivo, es decir, es un bien que por su grado de generalidad no puede ser lesionado por el comportamiento típico defraudatorio individual...” Op.Cit.Pág.56

amparo de la norma penal, queda excluido de sus funciones y competencias¹⁰²⁴. Resulta obvio desde esta posición que, como presupuesto previo a la consumación material de la defraudación se haya infringido la función del tributo, la norma que lo regula, los intereses o los objetivos recaudatorios de la Administración, pero es la caracterización delictiva del resultado la que lo somete a la Jurisdicción penal que, pudiendo buscar extramuros el significado de la obligación tributaria incumplida, tiene la competencia para sustanciar y en su caso castigar, la conducta y resultado que afectan a la dimensión económico-social del Estado y no, dirigir la protección -en este caso- a la esfera funcional y recaudatoria de una Administración concreta de éste¹⁰²⁵. Lo que a diferencia de la tesis anterior, entendemos, obliga a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal, aquellos hechos sobre los que exista sospecha delictiva, con independencia del resultado recaudatorio que en la Administración tributaria haya podido resultar, al ser el importe superior al establecido por el legislador, lo que advierte de una infracción del Ordenamiento penal, y no la infracción del Ordenamiento tributario¹⁰²⁶; de lo que, no es una infracción de la norma tributaria lo que protege el Orden penal, sino la infracción de una norma penal que, a partir de un determinado importe, protege el deber de contribuir¹⁰²⁷.

¹⁰²⁴ Para BAL FRANCES, E. y GONZALEZ GUTIERREZ BARQUIN, P. (2008) “El bien jurídico protegido debe entenderse como alguno o varios de aquellos valores que, por formar parte esencial de las reglas de cooperación social, son merecedores de una protección reforzada a través del ejercicio del «ius puniendi» del Estado, en tanto que éste monopoliza el uso legítimo de la fuerza (...) lo que justificaría la activación del Derecho Penal, a quien se reserva en calidad de «ultima ratio», el castigo de los actos más graves (...) la vulneración del deber de contribuir al sostenimiento del gasto público de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, establecido en el artículo 31.1 de la Constitución, y de los valores de igualdad y justicia que encierran, solo será sancionada por el Derecho Penal en lo términos que el legislador decida atendiendo al principio de intervención mínima...”. *El bien jurídico protegido en el delito contra la hacienda pública*, Pág.65. MELLADO BENAVENTE, F.M. (2009) señala que “Para que una conducta personal de un ciudadano o de una entidad tenga un reproche penal, dicha conducta debe vulnerar o atacar un valor esencial de la sociedad, básico para la convivencia de todos. Este valor constituye el bien jurídico protegido, merecedor de la mayor protección por parte del Estado: el ius puniendi, que legitima el uso de la fuerza, de todo el poder coercitivo del Estado.” *El bien jurídico protegido*. Pág.57.

¹⁰²⁵ Tal y como señala el Tribunal Supremo en su Sentencia de 15 de julio del año 2002 (EDJ 2002/29076) “En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas estrechamente conectado a los de igualdad y justicia - SSTC 27/1981, 19/1987 y 46/2000-, de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución; es decir todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa...”

¹⁰²⁶ Circunstancia distinta es que en la norma penal, se dirija a la norma tributaria para comprobar que deber ha sido incumplido.

¹⁰²⁷ A partir de esta posición, es posible diferenciar la cuota tributaria que la Administración considera eludida, de la cuota que la Jurisdicción penal puede considerar defraudada. De esta forma, si concurren elementos suficientes para cumplir con el deber de traslado, es sencillamente porque ha podido conocer el importe de la cuota eludida, lo que permitiría al sujeto acudir a la Jurisdicción contenciosa. Interpretación que en modo alguno contradice la competencia de la Jurisdicción penal (art.3 LECrim) para conocer, a los solos efectos de represión, las cuestiones administrativas prejudiciales íntimamente ligadas al hecho punible y que sin embargo responde con mayor precisión -y sin una aplicación forzada- a la suspensión (art.4 LECrim) que debería producirse, al ser el resultado de la liquidación una cuestión determinante de la culpabilidad o inocencia del sujeto.

Si partimos de que el delito de defraudación, representa la última «*ratio legis*» del «*Ius Puniendi*» del Estado dirigida a la protección del orden socio-económico preservado en la Constitución, quiere esto decir que, aquellos incumplimientos contributivos que por voluntad del legislador adquieren carácter delictivo, desaparecen de la esfera de la autotutela administrativa, para quedar protegidos bajo las reglas del Orden penal. Estamos por tanto ante una reacción punitiva de una parte del Ordenamiento jurídico, dirigida a castigar el resultado de un comportamiento cuyo resultado, se entiende que vulnera un bien jurídico determinado, sin que esa reacción punitiva deba suplir, otra serie de actuaciones regladas en otra parte del Ordenamiento jurídico, dirigidas a la finalidad recaudatoria mediante la aplicación del sistema tributario. Estamos por tanto ante dos posibles reacciones de autotutela del Estado, y no, ante dos posibles alternativas orientadas a la recaudación.

De acuerdo con nuestro análisis de las principales posiciones doctrinales y jurisprudenciales sobre el bien jurídico protegido, entendemos que, es la tesis patrimonialista¹⁰²⁸ la que mejor se ajusta a la descripción y finalidad del tipo penal, y además, delimita con mayor precisión, como en adelante veremos, el momento en que la Administración tributaria debe realizar el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal.

II.II.- El término defraudación en la configuración del tipo penal.

Con carácter previo a cualquier consideración sobre los elementos que configuran el delito, el presupuesto de éste, parte sin ningún tipo de duda de la existencia de una relación jurídica-tributaria como marco en el que deberán coincidir los restantes elementos del tipo¹⁰²⁹; de lo que se deduce que el precepto reviste un carácter de norma penal en

¹⁰²⁸ En su concepción dinámica, como bien jurídico que aglutina el interés del Estado en la recaudación, con la finalidad de procurar la realización de un gasto, en línea con lo señalado por BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE, I. (1995) “En el fraude fiscal, al igual que en el fraude de subvenciones y en el delito contable, se tutela la Hacienda Pública, pero no entendida como algo estático sino dinámico, valorado, como sistema de recaudación de ingresos y realización del gasto público. Es decir, se protege no sólo un patrimonio de titularidad estatal, sino que estamos ante un bien jurídico difundido, del que somos titulares todos los miembros de la comunidad.” Op.Cit.Pág.73

¹⁰²⁹ Para AYALA GÓMEZ, I. (2000) con la expresión delito de defraudación tributaria se alude “a uno de los rasgos esenciales de los distintos tipos de injusto que contiene, a saber, que las conductas típicas se inscriben en el seno de una relación tributaria.” Op.Cit.Pág.86. En palabras de CASADO OLLERO, G. (2008) “...es de meridiana evidencia que sin el hecho imponible (prius) no puede existir hecho punible (posterius) ni defraudación tributaria alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión.” Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal.Pág.280. En el mismo sentido, Vid. BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. (2008), *Límites entre infracciones y delitos fiscales*.Pág.191.

blanco¹⁰³⁰ -o parcialmente en blanco¹⁰³¹-, que requiere una remisión a la norma tributaria que se considera infringida¹⁰³², para concretar el hecho imponible que presupuesta el

¹⁰³⁰ Una vez superada -entendemos, al estar referida al artículo 319 LMURF- una primera posición del Tribunal Supremo (S. 5/11/1991, EDJ 1991/10433) en la que se afirmaba que, (FDº3): "...el anterior artículo 319 del Código Penal en absoluto es un precepto penal en blanco, dado que tan sólo merecen esta conceptualización aquellos preceptos en cuyos respectivos tipos no se defina la conducta contraria a la norma, la que se halla definida en otros preceptos, generalmente extrapenales, a los que el legislador penal se remite utilizando el procedimiento o técnica del reenvío, lo que es evidente que no ocurre en el precepto contenido en el precitado artículo 319 que es un precepto "completo" ya que en el se determina, con precisión absoluta, el comportamiento antinormativo y la sanción correspondiente al mismo..."; con anterioridad, este Tribunal en Sentencia de 27 de diciembre de 1990 (EDJ 1990/12038) FDº2 "En las llamadas leyes penales en blanco o leyes necesitadas de una complementariedad para que el tipo quede establecido, se ofrece la especial característica, nacida de lo que acaba de señalarse, de que el presupuesto esencial de la infracción no se incorpora a la propia ley penal sino que hay que salir a buscarlo, extramuros de la misma ley penal, en una tarea compleja y delicada." Se refiere a la Sentencia de 5-11-1991, el Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de octubre de 1997 (Pte Vega Ruiz, A. EDJ 1997/8154) en su FDº39: "En consecuencia para aplicar el Código penal EDL 1995/16398, en este aspecto, hay que acudir a la ley fiscal que es la que establece el tributo con todas sus consecuencias, cuestión ésta de la ley en blanco no admitida sin embargo con carácter general (ver S 5 noviembre 1991)". Sobre el concepto de norma penal en blanco, *Vid.* GRACIA MARTIN,L.(1988) Op.Cit.Pag.286; FERREIRO LAPATZA,J.J.(1998) *Delito fiscal y prescripción tributaria*, Pág.67; FALCON y TELLA,R.(1999) *El delito fiscal como norma penal en blanco*. Pág.5 y ss. ANEIRO PEREIRA,J.(2008) *El delito fiscal*. Pág.1.502. En cuanto a la Jurisprudencia, AP Barcelona, sec. 3ª, S 22-1-1999. (EDJ 1999/21909), FDº3 "El delito contra la Hacienda Pública, es sin duda, un tipo penal en blanco, ya que debe ser completado con la legislación tributaria ..."; AP Córdoba, sec. 2ª, S 16-10-2000, FDº7 "...pues al integrarse dicha norma tributaria en la norma penal parcialmente en blanco que tipifica el delito fiscal..."; AP Granada, sec. 1ª, S 13-9-2004. FDº4 "Tanto el antiguo art. 349 como el actual 305 es ley penal en blanco respecto a la relación tributaria y respecto a las normas que llevan a concretar la cuantía de lo defraudado. Pero el que sea la ley penal en blanco lo único que indica es que parte de los contenidos, el precepto, está fuera del Código Penal, en el ordenamiento tributario, pero es el juez penal quien debe estimar probados los presupuestos fácticos que conllevan la aplicación de dicha normativa y quien debe, una vez probados los hechos, aplicar."; Tribunal Supremo Sala 2ª, S 20-1-2006. Pte: Bacigalupo Zapater, Enrique. FDº4 "...debemos partir de la naturaleza del delito fiscal. En este sentido, el art. 349 CP., lo mismo que el vigente art. 305 CP, es una ley penal en blanco, que requiere ser complementada con la ley fiscal vigente en el momento de la comisión del hecho, en tanto ésta impone un determinado deber fiscal, cuya defraudación es constitutiva del delito". Tribunal Supremo Sala 2ª, S 6-10-2006. Pte: Soriano Soriano, José Ramón. FDº3 "La descripción típica del art. 349 del C. Penal de 1973 (ahora 305 C.P.) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 L.E.Cr.), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc...".

¹⁰³¹ Partimos de una posición en la que entendemos que la norma penal no recoge un catálogo de situaciones tributarias que pueden ser consideradas delictivas, sino que con carácter general, establece las vías por las que puede producirse la defraudación tributaria (elusión de, pago de los tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta, obtención indebida de devoluciones y, disfrute de beneficios fiscales.) El carácter parcial de norma en blanco, proviene por tanto de la necesidad de recurrir al precepto tributario que configura la defraudación, y no a la norma tributaria que configura la infracción. Para la norma penal, la defraudación se produce a través de la elusión, cuando coinciden en esta los elementos del delito, y no los elementos de la infracción tributaria, lo que puede justificar una remisión parcial, cuando sea necesario individualizar la obligación contributiva exigible, no cumplida. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de octubre de 2006 -Pte., Soriano Soriano, J.R., EDJ 2006/275418, FDº3: "La descripción típica del art. 349 del C. Penal de 1973 (ahora 305 C.P.) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios, y será al campo administrativo al que debemos recurrir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art. 7 L.E.Cr.), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc. pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia." *Vid.* RIBES RIBES,A.(2007), que distingue entre "«leyes incompletas» y «leyes penales en blanco», expresiones no sinónimas por cuanto que la primera no viene a designar sino las normas penales que carecen ya de su presupuesto, ya se su consecuencia jurídica." *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*. Pág.46 (p.p.)

tributo, y exige el cumplimiento tanto del deber formal de declaración, como el deber material de pago.

A partir de esta remisión -o técnica de reenvío¹⁰³³-, la piedra angular del delito la encontramos en el verbo rector «defraudar»¹⁰³⁴, cuyo significado puede ser identificado con la conducta¹⁰³⁵ -de acuerdo a los conceptos que de eludir¹⁰³⁶, obtener o disfrutar recoge la norma penal-, o bien con el resultado¹⁰³⁷, siendo consideradas en este caso las anteriores como vías o modalidades a través de las que el sujeto defrauda¹⁰³⁸.

En este sentido, la evolución del tipo penal, y de forma paralela, la doctrina y la jurisprudencia, han puesto de relieve dos corrientes a la hora de configurar el tipo del delito de defraudación tributaria, partiendo de una lado de la «teoría de la infracción del deber¹⁰³⁹», y de otro, de la «teoría del engaño¹⁰⁴⁰». En función de cual de estas teorías se acepte, es posible dirigir la cuestión hacia otras dos corrientes de opinión¹⁰⁴¹ que rondan la

¹⁰³² Para GARCIA ARAN,M.(1992) “En términos, amplios suele partirse de un concepto de norma penal en blanco que la define como aquella en la que parte de su supuesto de hecho o presupuesto viene recogido en una norma de carácter no penal. Sin embargo, el concepto estricto de la norma penal en blanco se corresponde con el de aquella que se remite a una norma extrapenal de rango inferior, que de esta forma interviene en la definición de la conducta prohibida.” *Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal.* Pág.66

¹⁰³³ *Ibidem*, STS 5/11/1991 FDº3.

¹⁰³⁴ CASTRO MORENO,A.(2008) “...la doctrina científica viene reconociendo que la defraudación constituye el aspecto nuclear o rector en torno al cual gira toda la dinámica comisiva del delito fiscal.” *Elusiones fiscales atípicas.* Pág.14.

¹⁰³⁵ Donde, la infracción del deber formal como la infracción del deber material, coinciden en un plano objetivo, siendo típica la conducta que, infringiendo un deber formal derivado de un presupuesto de hecho que da lugar a la relación jurídica, genera una elusión material por importe superior al umbral de la norma penal. Circunstancia distinta es, que desde el punto de vista penal -y no tributario- la defraudación, una vez típica, pueda ser considerada antijurídica, culpable y punible.

¹⁰³⁶ De no requerir el tipo penal un componente adicional a lo puramente objetivo, entendemos, el término defraudación, hubiera quedado excluido del precepto, haciendo por tanto típica la simple elusión del tributo.

¹⁰³⁷ Donde la infracción del deber formal como la infracción del deber material deben trascender del ámbito objetivo e incorporar un componente volitivo o cognitivo que abarque el resultado, o como mínimo la posibilidad de éste. Como pondremos de manifiesto, atender a la conducta o atender al resultado, permite dirigir la posición, a la tesis de la función institucional del tributo, o a la patrimonialista, en relación al bien jurídico objeto de protección por la norma penal.

¹⁰³⁸ *Vid.* En este sentido AYALA GOMEZ,I.(2009) *Op.Cit.*Pág.117.

¹⁰³⁹ *Vid.* PEREZ ROYO,F.(1986) *Op.Cit.*Pág.115. GRACIA MARTIN,L.(1988) *Op.Cit.*Pág100; GIMBERNAT ORDEIG,E.(1990) *Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual.* Pág.309; BACIGALUPO ZAPATER,E.(1995) *El nuevo delito fiscal,* Pág.833 y ss, y (2.005) *El delito Fiscal.* Pág.474 y ss. Para GUERRA AZCONA,I.(2008) no parece que pueda construirse el tipo penal “sobre la exigencia de que concurra un doble elemento intencional, el genérico que hay que integrar en cada caso con las peculiares características de cada delito, y uno específico consistente en la decisión y deseo de defraudar a la Hacienda Pública. Y no parece lógico porque excluida la comisión culposa, y asumiendo que la estructura normativa del ilícito consiste en «defraudar» a través de alguna de las conductas enumeradas en el artículo 305, el dolo genérico, aplicado a aquellas, debe abarcar justamente la intención y deseo de conseguir ese resultado defraudatorio. Es decir, es precisamente la finalidad de pagar menos impuestos de lo que se debería, lo que motiva la conducta del sujeto pasivo tributario. Y pagar menos impuestos comporta necesariamente un lucro propio y un perjuicio al Erario Público.” *Estructura del Tipo.*Pág.169

¹⁰⁴⁰ MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C.(1998) *Op.Cit.*Pág.57-58; AYALA GÓMEZ,I.(2009) *Los delitos contra la hacienda Pública...**Op.Cit.*Pág.108 y ss.; CHOCLAN MOLTALVO,J.A. (2000) *Op.Cit.*Pág.32 y ss.

¹⁰⁴¹ Que también es posible identificar, con las posiciones doctrinales y jurisprudenciales, en torno al bien jurídico protegido, antes señaladas.

interpretación de esta figura delictiva, como es la posición que mantiene que la cuantía responde a una condición objetiva de punibilidad¹⁰⁴², o la que considera que ésta es un elemento del tipo¹⁰⁴³.

Entendemos por tanto que, la conexión del procedimiento y el proceso, desde la perspectiva de la Administración, quedará condicionada en función del tipo de posición que se adopte, en la medida en que no es posible establecer el momento en que se debe producir el traslado del tanto de culpa, sin determinar con carácter previo, cual es el significado del tipo delictivo regulado en la norma penal. Un primer acercamiento para establecer las posibles consecuencias que, en el procedimiento de conexión puedan tener una u otra posición, permite establecer las siguientes premisas:

Primera.- Si el tipo se configura a partir de la conducta -infracción del deber¹⁰⁴⁴-, el desvalor de la acción se identifica con el simple incumplimiento de la norma, de donde el daño patrimonial producido -desvalor del resultado- no requiere una actitud subjetiva cualificada¹⁰⁴⁵. Sería delito de defraudación tributaria, el incumplimiento del deber formal de declaración y el material de pago, por importe superior al señalado por la norma penal¹⁰⁴⁶, sin que la tipicidad de la norma penal requiera una especial influencia -engaño,

¹⁰⁴² Para BERTRAN GIRÓN,F.(2009) “A nuestro juicio, nos encontramos ante una condición objetiva de punibilidad, por lo que entendemos que no tiene porqué abarcar la cuantía defraudada, bastando con que el sujeto activo se represente y consienta la defraudación.” *La culpabilidad: El dolo. Causas eximentes y atenuantes*. Pág.172

¹⁰⁴³ Para CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2000) si el límite empleado por el tipo penal, es elemento del tipo, debe ser abarcado por el dolo -con la consiguiente relevancia de éste-, o mera condición objetiva de punibilidad -que por su carácter objetivo basta con que concorra, aunque no sea conocida por el autor-, es una cuestión discutida por la doctrina, aunque resuelta por la Jurisprudencia que se fundamenta en que “el injusto penal debe concebirse con un plus de antijuridicidad respecto a la infracción administrativa, que se realizaría por el mero incumplimiento del deber sin necesidad de un perjuicio adicional. Por ello, no basta para fundamentar el injusto el mero incumplimiento del deber, sino que se requiere el desvalor cualificado del resultado, por ello el resultado es el elemento del tipo objetivo, porque afecta al injusto del hecho.” *Ultimas tendencias Jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad ideológica versus ideología. Delito contable*. Pág.42.

¹⁰⁴⁴ CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2000) considera la infracción del deber referida al deber de contribuir mediante el pago de los tributos al sostenimiento de los gastos públicos.Op.Cit.Pág.35. PEREZ ROYO,F.(2007) por su parte entiende que, en línea con la teoría de la infracción del deber “la Hacienda Pública depende de la información que le hagan llegar los propios interesados. Por eso, la normativa tributaria establecer, junto al deber de pagar el tributo, el de declarar el hecho imponible y las circunstancias relevantes para la determinación de la deuda...” por lo que según el Autor “Es fácil comprender que estos deberes de declaración y de información constituyen la viga maestra sobre la que se asienta el edificio de la aplicación de los tributos. Por eso entendemos que el componente defraudatorio de que estamos tratando ... debe ser identificado en relación con la infracción del deber.” *Delito Fiscal y ocultación*. Pág. 217 y ss.

¹⁰⁴⁵ Nos situamos, desde la perspectiva de la Administración tributaria, a partir de la simple negligencia, que como requisito mínimo exige de la reacción sancionadora tributaria, a través del artículo 77.1 (LGT 10/1985); criterio que se mantiene como veremos en la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley general Tributaria.

¹⁰⁴⁶ Como define AYALA GOMEZ,I.(2009) en esta teoría -sin compartirla-, tanto la modalidad activa (tratar de ocultar u ocultar el hecho imponible) como en la pasiva (la no presentación de declaración), no es requisito de la tipicidad que la Administración haya sido engañada, bastando con la generación del perjuicio dado que aquellos comportamientos suponen que se está defraudando.Op.Cit.Pág.111; situando posteriormente que el Autor que “El tipo no exige que Hacienda sea engañada (estado de error) si no que la conducta (engañoso) sea idónea para generar el resultado típico (la lesión del interés) y, además, que la víctima del delito

ignorancia¹⁰⁴⁷ - del sujeto activo, o en el sujeto pasivo¹⁰⁴⁸. Bajo esta posición, el traslado del tanto de culpa se debe realizar en el momento en que se conozca -o se sospeche- por parte de la Administración que¹⁰⁴⁹, incumplido el deber de declaración -o que ésta se presume inveraz o incompleta- el importe del deber tributario material derivado, supera -o puede superar- el umbral económico establecido en la norma penal, sin que se deba valorar en esta sede otras circunstancias distintas, al ser la conducta que conlleva el resultado - como omisión del deber-, el resorte que activa la perseguibilidad del Orden penal sobre el posible ilícito; momento a partir del cual, será esta Jurisdicción la competente para investigar y enjuiciar si, de la infracción de la norma penal por el incumplimiento de una obligación tributaria puede deducirse que, el daño patrimonial causado, reúne los restantes elementos del tipo penal¹⁰⁵⁰, para ser considerado delictivo. En el mismo sentido, desde esta teoría, sería posible entender que, las actuaciones de comprobación e investigación¹⁰⁵¹ podrían continuar hasta el momento de liquidación, puesto que será en este momento cuando se concrete por parte de la Administración tanto, la infracción del deber de declarar, como del deber de ingresar; incumplimientos que, siendo reveladores de una infracción típica tributaria, y que bajo la interpretación de la Inspección sería sancionable en éste ámbito -a título de simple negligencia-, sin embargo por motivo de la cuantía - como condición objetiva de punibilidad- han de ser sustanciadas por la Jurisdicción penal. En este caso, la sospecha o consideración de un posible delito -como exige el artículo 77.6 de la LGT(1985)- no es incompatible con una extensión de las actuaciones tributarias, como decimos, hasta concretar la infracción del deber -en su manifestación formal y

(Hacienda) no pueda desarrollar ordinaria y correctamente las potestades que conforman su función liquidadora y recaudatoria, aspecto este muy diferente de la existencia o exigencia de un error. Op.Cit.Pág.121.

¹⁰⁴⁷ Se muestra crítico BACIGALUPO ZAPATER,E.(2005) en relación a la «teoría del engaño» en relación al delito de estafa al considerar que ésta como delito en el que es la víctima la que se produce la lesión, a partir del engaño sufrido; no pudiendo trasladarse este efecto al delito de defraudación tributaria puesto que “dejar de pagar en ningún caso es suficiente para afirmar la existencia de un engaño y nadie necesita engañar para dejar de pagar.”Op.Cit.Pág.475.

¹⁰⁴⁸ En esta postura, el concepto «defraudación» no se predica por una definición de engaño, dirigido a causar un determinado efecto, sino simplemente, según la Real Academia Española, a “faltar a la verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre”. En este caso por tanto, estaríamos a otros de los significado de «engaño», según la RAE, “privar a alguien, con abuso de su confianza o con infidelidad a las obligaciones propias; frustrar, desvanecer la confianza o la esperanza que se ponía en alguien o en algo.”

¹⁰⁴⁹ No referimos a aquellos casos en que se tiene la sospecha antes del inicio de un procedimiento de comprobación e investigación tributario.

¹⁰⁵⁰ Lo que equivaldría a decir que, todo incumplimiento de un deber tributario formal, del que derive -o pueda derivar- un importe superior al umbral económico del tipo penal, despoja a la Administración Tributaria de cualquier posibilidad de autotutela sancionadora, en tanto la Jurisdicción penal no se pronuncie sobre el alcance delictivo, o no, de la defraudación.

¹⁰⁵¹ Nos referimos en este caso cuando la sospecha nace una vez iniciado el procedimiento de comprobación e investigación tributario.

material- puesto que¹⁰⁵², es precisamente la superación del importe establecido por la norma penal, y no la sospecha del elemento subjetivo de la infracción tributaria¹⁰⁵³, la que activa el mecanismo de conexión. De esta forma, y como hemos señalado en apartados anteriores en relación al antiguo artículo 319 del Código Penal (1973 y 1977), se estaría concibiendo la reacción punitiva del sistema penal, como una extensión del sistema sancionador tributario, que opera a partir de la transformación de la infracción tributaria en delito -por cuestión de la cuantía- y no como delito -con toda la extensión de su significado- desde el momento en que se consuma; lo que igualmente podría llevar a considerar que, la participación y colaboración del contribuyente ante los órganos de la Inspección tributaria, reviste un componente obligacional que no queda cuestionado por la posible repercusión penal de los hechos, en la medida en que la infracción del deber, vulnerando el postulado solidario y contributivo recogido en nuestra Constitución, con carácter previo, perjudica el ámbito funcional y competencial de la Administración tributaria, siendo la reacción de orden penal, una consecuencia de esa infracción del deber, que por tanto, no representa un obstáculo previo para desarrollar -como mantenemos desde esta posición- las actuaciones tributarias de comprobación e investigación para determinar la regularización de la situación tributaria del contribuyente¹⁰⁵⁴.

Segunda.- Si el tipo se configura a partir de la teoría del engaño¹⁰⁵⁵, el núcleo del tipo delictivo se centra en algo más que en la simple infracción de un deber tributario,

¹⁰⁵² Entendemos que será así, cuando sea necesario dirigir las actuaciones para comprobar la infracción del deber, y no cuando de los hechos conocidos por la Administración pueda deducirse -sin la necesidad de inicio de actuaciones- que esta infracción del deber se ha producido. La diferencia opera en el primer caso, en la Administración, donde surge -a partir de un procedimiento de comprobación- una sospecha en relación a una posible infracción del deber, y debe concretar -en el ámbito tributario- si esta se ha producido; en el segundo caso, observada o conocida la infracción del deber, no sería necesario el inicio de actuaciones distintas a permitir la conexión entre el procedimiento y el proceso. En cualquiera de los dos casos, y desde la óptica de esta teoría, el motivo que activará la conexión es la consideración de que esa infracción del deber -así tipificada en sede tributaria- es o no delictiva, motivo por el que se produce el traslado del tanto de culpa.

¹⁰⁵³ Estimamos la diferencia entre el ilícito administrativo y el ilícito penal, no solo en la cuantía, sino en la concurrencia de un elemento subjetivo más allá de la simple negligencia, exigida en la infracción tributaria. La cuantía será el resorte que active el traslado del tanto de culpa, cuando la Administración observe la simple negligencia, motivo por el que afirmamos que la Administración no debe indagar más allá de esta sospecha, puesto que la investigación del «dolo» -su significado y su extensión- en la presunta defraudación, es competencia de la Jurisdicción penal.

¹⁰⁵⁴ Bajo esta premisa, la posible antijuridicidad y culpabilidad que pueden rodear la defraudación, no con circunstancias que hayan de someterse a consideración en un procedimiento tributario o, por la Administración tributaria, sino circunstancias que serán investigadas y valoradas en sede penal, siendo otra cuestión -que posteriormente abordaremos- la posible utilización en el proceso de aquellas pruebas obtenidas sin respetar, no solo los derechos del contribuyente, sino el postulado de esta premisa; es decir, cuando del informe de la Inspección se deduzca una investigación, no solo dirigida a constatar los elementos objetivos, sino los subjetivos.

¹⁰⁵⁵ Para MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) esta posición es la que más adeptos tiene entre la doctrina y la jurisprudencia, entendiéndose que “el verbo defraudar debe ser dotado de un contenido jurídico-penal autónomo, y en concreto, ha de ser comprensivo de un engaño. Matiza seguidamente el Autor que, en la «teoría del engaño» existen construcciones que llegan a exigir un «engaño» de características parecidas a la estafa, requiriendo una maniobra del sujeto activo que induzca a error al sujeto pasivo (mise en scene), frente

siendo necesario que exista un componente -más allá de la simple negligencia- volitivo o cognoscitivo que, con carácter previo a la consumación del delito, conciba y comprenda el significado y trascendencia de su acción u omisión, o cuando menos admita esa posibilidad, e incluso, cuando le fuera exigible el conocimiento de ésta¹⁰⁵⁶. A partir de esta construcción, el obligado tributario no se encuentra ya en la esfera de la infracción tributaria, sino en la esfera del delito, lo que impediría a la Administración practicar actuación alguna dirigida a indagar o concretar las posibles circunstancias subjetivas de la defraudación¹⁰⁵⁷. De esta forma, el procedimiento de conexión no debe quedar condicionado por el tratamiento que de la sospecha se practique en sede tributaria, sino que considerada la posible existencia del delito, debe procederse a su traslado a la Jurisdicción penal. Esto no obsta, tal y como ya señalamos en otro apartado anterior de nuestro trabajo¹⁰⁵⁸ que, la Administración tributaria deba practicar una liquidación de la cuota presuntamente eludida, siempre y cuando, el procedimiento de comprobación e investigación haya sido iniciado¹⁰⁵⁹, para que sea en sede penal, donde se concrete finalmente tanto el importe de la cuota delictiva¹⁰⁶⁰, como en su caso de la pena aplicable¹⁰⁶¹.

a otras -con la que se identifica-, en las que el matiz del «engaño» no debe ser identificado con el requerido en la estafa, al considerar que, la misión del vocablo «defraudar» inserto en la norma penal, no siendo superfluo, es concretar que el desvalor de la acción consiste en algo más que en una simple infracción del deber. El delito de defraudación...Op.Cit.Pág.57. Para AYALA GOMEZ,I.(2009), quien se identifica con la anterior posición, estima que es posible conciliar ambas tesis, a partir de las propuestas de Martínez-Bujan Pérez, C.(1996). Cfr. Op.Cit., y de las matizaciones realizadas por Perez Royo, F.(2007) Cfr. Op.Cit.Pág.224.
¹⁰⁵⁶ Desde esta posición, no todo ilícito tributario que supere el umbral del tipo penal, deberá ser trasladado para su conocimiento a la Jurisdicción penal, sino únicamente aquellos que junto a la cuantía, puedan reunir un componente cognitivo orientado a producir la defraudación, o en su caso, ser exigible ese conocimiento para que ésta no se hubiera producido. No es necesario que la Administración determine este carácter volitivo o intencional, sino únicamente que desde su perspectiva lo entienda incluido en la infracción tributaria.

¹⁰⁵⁷ A diferencia de la primera premisa que hemos establecido, en ésta, la Administración no necesita tipificar previamente la infracción tributaria, y ante la duda de su carácter delictivo proceder al traslado del tanto de culpa, sino que, se debe de abstener de cualquier actuación que le permita alcanzar dicha conclusión, puesto que esa actividad es ya competencia de la Jurisdicción penal. La competencia de la Administración alcanza a concretar la posible existencia de una infracción tributaria; en el caso de considerar un supuesto delito, la concreción de éste supera sus competencias, al ser competencias propias de la Jurisdicción penal.

¹⁰⁵⁸ *Vid.* Segunda Parte. Apartado III.V.-

¹⁰⁵⁹ Desde nuestra posición, de no haber iniciado actuaciones de comprobación e investigación, la sospecha de un posible delito de defraudación, impide el inicio de estas actuaciones tributarias, al carecer la Administración de competencias de investigación delictiva.

¹⁰⁶⁰ O en su caso para pronunciarse únicamente sobre los aspectos punitivos penales de la defraudación, puesto que la cuota habrá sido -por cuestión prejudicial devolutiva- resuelta por un Tribunal contencioso-administrativo.

¹⁰⁶¹ Como ya explicamos en su momento, no consideramos de igual naturaleza la cuota tributaria, y la cuota defraudada; al igual que consideramos que, no existiendo norma tributaria alguna que obligue a la paralización del procedimiento de regularización, se paralice éste sin alcanzar la liquidación, impidiendo al contribuyente acudir a la Jurisdicción contenciosa para que sea ésta la que revise el procedimiento y resultado de las actuaciones tributarias.

La diferencia entre una u otra teoría, en relación al momento del traslado del tanto de culpa, entendemos que se puede establecerse a partir del siguiente análisis:

1º.- La elusión, en la que concurre un importe superior al establecido por la norma penal, de acuerdo a la teoría de la infracción del deber -en línea con la teoría de que la cuantía es condición objetiva de punibilidad-, presupone para la Administración una infracción tributaria a título de simple negligencia¹⁰⁶², que al no poder sancionar ésta, debe trasladar a la Jurisdicción penal para su investigación, enjuiciamiento y castigo. En este caso entendemos que, el Orden penal actúa como extensión del sistema sancionador tributario, puesto que desde la Administración únicamente se pretende una reacción punitiva, que por cuestión de competencia le impide desarrollar sus mecanismos de autotutela.

2º.- La elusión, en la que concurre un importe superior al establecido por la norma penal, de acuerdo a la teoría del engaño -en línea con la teoría de que la cuantía es un elemento del tipo-, presupone que la defraudación no es una infracción tributaria que muta a delito por motivo de la cuantía, sino que es delito desde el momento de su consumación, no siendo suficiente la simple negligencia como elemento configurador del tipo, sino que requiere de un dolo, aunque éste sea a título de eventual. Por este motivo, la Administración debe dar traslado del tanto de culpa, con independencia de las consideraciones que por cuestión de autotutela le conducirían a apreciar una conducta infractora del ordenamiento tributario, puesto que lo que se le exige no es esto, sino la sospecha o consideración de una posible vulneración del bien jurídico protegido por la norma penal. En este sentido, el delito de defraudación, no es una infracción tributaria que muta a delito por motivo de la cuantía, sino una acción u omisión típica penal, que desde el momento de su consumación, puede resultar antijurídica y culpable, y por tanto punible.

Las anteriores apreciaciones, exigen delimitar cuales han sido los orígenes y por tanto los motivos por los que se llega a estas posibles posiciones, con la finalidad de establecer una dirección que permita analizar la conexión entre el procedimiento y el proceso penal, a partir del significado del concepto de «defraudación» inserto en la tipo penal¹⁰⁶³.

¹⁰⁶² Si es simple negligencia o no, le corresponde establecerlo al Tribunal Penal, puesto que desde esta posición, no es el ámbito subjetivo lo que activa la reacción del Orden penal, sino la cuantía como condición objetiva de punibilidad.

¹⁰⁶³ Como recogía la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley Orgánica del Código Penal (121/000102), BOCG-CD N°102-1 de 23 de septiembre de 1992: “La decisión sobre cuáles son los bienes jurídicos a tutelar, la prelación entre ellos, su significación o interpretación, constituye un paso previo y fundamental, sin duda. Pero, como es sabido, el Código Penal no protege a los bienes jurídicos frente a cualquier ataque imaginable, sino únicamente frente a los que se considere más graves o peligrosos, sea por razones objetivas o subjetivas. Esto, que se conoce como protección fragmentaria, se combina y complementa con el principio

Con la reforma del CP (LO.2/1985) tuvimos la oportunidad de situar en otra parte de nuestro trabajo las diversas posiciones doctrinales¹⁰⁶⁴ y jurisprudenciales¹⁰⁶⁵ entorno al concepto de «defraudación» presumido en el artículo 349 de la norma penal, observando desde una posición extrema, la necesidad de una especial *mise en scene* -cercana al tipo de la estafa- hasta una posición de mínima exigencia¹⁰⁶⁶, en la que la simple omisión -vinculada a situaciones de exigible conocimiento de los deberes tributarios- constituía elemento suficiente para ser considerada delictiva. Lo que no ofrecía duda, es que la simple contravención del deber tributario, no conducía de modo automático a la tipicidad penal del resultado, que de otra parte, y como ya pusimos de manifiesto, hubiera conducido a instaurar en el Ordenamiento Penal, el sistema de responsabilidad objetiva que se pretendió para la norma sancionadora tributaria.

En los diez años de vigencia del precepto penal (2/1985-6/1995) fueron numerosos los pronunciamientos jurisprudenciales¹⁰⁶⁷ en relación a esta cuestión¹⁰⁶⁸. Así, el Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de noviembre del año 1991¹⁰⁶⁹ señalaba:

de intervención mínima. En virtud de éste se excluyen del Código Penal todos aquellos problemas que pueden resolverse razonablemente mediante las vías del derecho privado o del derecho administrativo.”

¹⁰⁶⁴ Segunda Parte, apartado III.V.-. En referencia al artículo 349 (LO. 2/1985) para AYALA GOMEZ,I.(2009) “...ha de tenerse en cuenta que, habiendo sido tramitada conjuntamente la reforma de la Ley General Tributaria y la del Código Penal (en 1985) y siendo que en la primera de ellas se eliminó de las infracciones administrativas al referencia «al que defraudare» sustituyéndola por la de «al que dejare de ingresar», el legislador, quiso establecer una diferencia cualitativa y no solo cuantitativa entre los ilícitos penales (defraudaciones) y los administrativos (impagos).”Op.Cit.Pág.109

¹⁰⁶⁵ Con origen en el artículo 319 de la LMURF, los pronunciamientos del Tribunal Supremo al respecto, manejaron con meridiana claridad que (STS 29/06/1985) “...la esencia del fraude castigado consiste lisa y llanamente en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Hacienda respectivas tienen derecho, puro delito de omisión que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el Erario Público (...) que acaba desembocando en un delito de tendencia eminentemente dolosa.” Las STS de 12 de marzo de 1986 y 12 de mayo de 1986 fundamentaban que “La acción, para algunos, es muy simple pues basta con el impago de la deuda tributaria que incumbe al infractor, pero (...) es preciso llegar a una conclusión distinta, conforme a la cual lo relevante, a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación...” Por su parte, la STS de 2 de marzo de 1988 consideraba que “El delito en cuestión se configura como un delito de resultado que requiere para su perfección un perjuicio económico (...) característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, a parte del ánimo específico de defraudar (...) el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio a lugar a la defraudación (...) y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa (...) pueda desconocer -por complejo que sea- el aspecto fiscal de su gestión económica.”

¹⁰⁶⁶ A título de dolo eventual.

¹⁰⁶⁷ Vid. Segunda Parte. Apartado III.V.I.-

¹⁰⁶⁸ De los que vamos a comentar los que consideramos más relevantes, puesto que en su mayoría reiteran y se refieren a pronunciamientos anteriores.

¹⁰⁶⁹ Ponente, Ruiz Vadillo, E. (EDJ 1991/10991). FDº2. En relación a una mercantil con dificultades económicas que presentó declaración ordenada y correcta -sin realizar el ingreso completo de la deuda- antes del inicio de actuaciones inspectoras. Añade la Sala en el mismo FDº2 que “No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe pero en ese momento falta liquidez en la tesorería de la

“El ánimo defraudatorio es desde luego por la simple omisión, es decir, por no presentar la obligada declaración el sujeto tributario, aunque en la omisión obviamente no concurra ningún tipo de artificio o mecanismo engañoso: se limita a no declarar (...). Pero esto es una cosa y otra muy distinta es que de ese silencio (...) haya de obtenerse, con una especie de presunción indestructible, la existencia de dolo (...). De tal manera que, frente a una declaración inexacta o una no declaración, el juzgador debe descubrir, en una investigación psicológica, difícil pero necesariamente imprescindible, si hubo o no ánimo de defraudar...”¹⁰⁷⁰

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre del año 1991¹⁰⁷¹ consideró:

“Ha habido, por tanto, omisión de declaraciones e intención defraudatoria que pretende desvirtuarse concediendo el valor de declaración a los datos consignados para el Impuesto de Sociedades, y en la deficitaria situación económica y financiera de la Empresa (...) Y, finalmente, aunque no es incompatible el estado de necesidad con el delito fiscal (...) no consta haberse agotado las posibilidades de financiación externa, ni las de obtener de la Hacienda moratorias o fraccionamiento de pagos...”.

Con posterioridad a la reforma del artículo 349 (LO 6/1995), la Audiencia Provincial de Córdoba en Sentencia de 16 de octubre del año 2000¹⁰⁷² señalaba:

empresa, los libros de contabilidad reflejan la realidad y alega, aunque no se haya podido probar por causa ajenas a él mismo, que en anteriores ejercicios había ocurrido otro tanto. El problema de las posibles infracciones al Derecho tributario no son objeto de este recurso, en el ámbito penal.”

¹⁰⁷⁰ Señala la de 31 de octubre de 1992 (EDJ 1992/10697) FDº1: “En efecto, para la existencia del delito son necesarios los elementos objetivo y subjetivo y, por tanto, es imprescindible el ánimo de defraudar (Sentencia de 28 de junio de 1991), pero esa intención defraudatoria, evidente en quien de propósito declara mal o torticeramente, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente de este deber específico, omite una actuación esperada por la Administración Tributaria que puede ser tomada como expresión -inveraz- de no existir hecho imponible (Sentencias de 27 de diciembre de 1990, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991).” En la de 9 de marzo de 1993 (EDJ 1993/2321) FDº1: “En el caso enjuiciado, la profesión del encausado...y sus importantes ingresos...impiden sugerir o plantear el desconocimiento de sus obligaciones fiscales, incumplidas en cinco periodos anuales sucesivos, y, en consecuencia, a dicha omisión conviene el adjetivo de intencionada, guiada por un propósito malicioso de defraudar -engañar- a la Administración Tributaria, creando una apariencia inveraz sobre la inexistencia del hecho imponible..Se cumplen, en definitiva, los elementos objetivo y subjetivo del tipo penal...” En la de 31 de mayo de 1993 (EDJ 1993/5199), Cfr. STS 2/03/1988, FDº1: “...defrauda a Hacienda quien sabedor de que tiene la obligación de satisfacer el impuesto que corresponda lo elude, omitiendo la declaración debida. Que exista o no animus defraudatorio es un problema de inferencia (cfr. Sentencia de 27 de diciembre de 1990), que corresponde decidir al Tribunal de instancia.”

¹⁰⁷¹ Ponente, Moyna Ménguez, J.H. (EDJ 1991/11453) FDº1. En relación a una mercantil que omitió la presentación de las declaraciones correspondientes dos ejercicios y en el tercero, reconociendo las sumadas adeudas por IGTE e IVA en el Impuesto sobre Sociedades, declarando -en el modelo tributario- por el ejercicio 1986, de forma mendaz, una base imponible inferior a la reconocida por este concepto en el impuesto sobre Sociedades.

¹⁰⁷² Ponente, Berdugo y Gómez de la Torre, J.R. (EDJ 2000/48879) FDº5. En relación a una mercantil que omitió declarar el beneficio obtenido por la venta de unos locales y, no compareciendo ante la Inspección de los Tributos, se practicó liquidación acudiendo a la estimación indirecta de bases. Anteriormente la AP de Almería, en Sentencia de 18 de abril de 1996 (EDJ 1996/3780) FDº2 “Examinadas las pruebas practicadas resulta que el acusado no presentó su declaración de la renta por entender que no era necesaria aquella presentación al tener pérdidas, todo ello por causa de «un supuesto mal asesoramiento» de su asesor fiscal, lo que ha llevado al Juez «a quo» a aplicar la teoría de la culpabilidad del derecho penal consagrada en el art. 1 CP vigente dado el carácter eminentemente doloso que tiene este delito objeto de la acusación, criterio que es compartido por este Tribunal por cuanto en nuestro derecho están abandonadas las viejas fórmulas de culpabilidad presunta tales como el «versare in se ilícita». De un modo genérico la falta de declaración de la renta aparece como hecho reprobable fiscalmente, e incluso socialmente, pero para que dicha circunstancia sea suficiente para ser subsumida en el tipo penal del art. 349 del Código es necesario que el sujeto sepa que tiene que pagar un impuesto y lo elude no haciendo aquella declaración, pues por medio de ella se está afirmando a la Administración que no tiene nada que declarar y «ello entraña la presencia de engaño propio de la defraudación» (SSTS 2 marzo 1988, 27 diciembre 1990 y 26 abril 1993).” En el mismo sentido se

“...bastará para el dolo la exigencias generales del deber de tributar, de la capacidad de acción y de la falta de pago de lo debido...” -para matizar en su FDº16-: “...no debe exigirse un especial elemento subjetivo del injusto, siendo el ánimo de defraudar un elemento genérico y propio del dolo, y si bien este abarca, en principio, tanto los elementos objetivos del tipo como el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento da lugar a la defraudación, basta el dolo eventual.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 2003¹⁰⁷³, parte del siguiente criterio para no considerar necesario un ánimo de fraude específico:

“Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública -lo que algún sector de la doctrina ha denominado "dolo reduplicado"- que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública. El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre del año 2003¹⁰⁷⁴, concretaba:

“El delito fiscal, como se infiere de su definición típica, no constituye una modalidad del delito de estafa que requiera una determinada mise en scene o comportamiento engañoso para provocar un desplazamiento patrimonial inducido por error, sino un delito de infracción de deber que se comete por la elusión dolosa del tributo (desvalor de la acción) en su cuantía típica (desvalor del resultado), consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva.”

La Audiencia Provincial de Granada, en Sentencia de 13 de septiembre del año 2004¹⁰⁷⁵, estableció los aspectos concretos que deben coincidir en la conducta defraudadora:

“En efecto, el artículo 349 y el actual 305.1 exige que la conducta defraudatoria activa o pasiva sea dolosa. Así, el dolo deberá abarcar: A) Conocimiento de que concurre una situación típica, esto es, de la existencia de una relación jurídica-tributaria con la Hacienda Pública, generadora de deudas tributarias. B) Conocimiento de la omisión de la declaración tributaria. C) Conocimiento de la producción del resultado típico, cifrado en el perjuicio superior a los quince millones de pesetas. D) Conocimiento de que ese resultado era evitable con la realización de la acción debida (declaración tributaria). Conocimiento de las circunstancias de hecho. ... Contestando al «error o negligencia» del acusado invocado por

manifestó el Tribunal Supremo en Sentencia de S 30 de abril del año 2003.Pte: Jiménez Villarejo, José. (EDJ 2003/25275). FDº16 “No se les ha considerado autores de delito porque no se ha estimado acreditado que tuvieran conocimiento de la finalidad y efectos de las operaciones realizadas y sí que actuaron en la confianza que tenían depositada en quien fue, además de cabeza de familia, el director permanente de las empresas y negocios familiares...”

¹⁰⁷³ Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/966, FDº6. Partiendo de que el condenado, era Consejero-Delegado de una sociedad dedicada a la explotación de un negocio, dejó de presentar las declaraciones anuales del Impuesto sobre Sociedades, y desoyó reiteradamente los requerimientos de la Administración para que aportase los datos necesarios para la liquidación.

¹⁰⁷⁴ Ponente: Conde-Pumpido Tourón, Cándido. (EDJ 2003/186744) FDº27. En relación a un particular que utilizó sociedades interpuestas para ocultar un incremento de patrimonio por venta de terrenos. Régimen de transparencia fiscal.

¹⁰⁷⁵ Ponente: Ramos Almenara, Pedro. (EDJ 2004/244691) FDº3. En relación a una entidad constructora que omitió la presentación de los Impuestos sobre Sociedades de los ejercicios 1.992 y 1.993, determinándose los ingresos por estima indirecta.

el recurrente, debemos dejar en evidencia que la sentencia recurrida condena al acusado como autor de un delito contra la Hacienda Pública por no declarar y por no ingresar la correspondientes cuotas tributarias, no de forma errónea o negligente, sino que le atribuye una conducta voluntaria, intencionada, dolosa, es decir, tal como describe en el relato de Hechos Probados ... Por supuesto que el ánimo subjetivo, el ánimo defraudatorio, es un requisito o elemento del tipo contra la Hacienda Pública”

El Tribunal Supremo en Sentencia de 25 de noviembre del año 2005¹⁰⁷⁶, añadía:

“La literalidad de algunas sentencias de esta Sala podrían dar a entender que lo único que exige el tipo objetivo es la omisión del pago debido, de tal forma que para considerar cometido este delito bastaría con acreditar el transcurso del plazo sin presentar la declaración con la correspondiente liquidación, cuando debió de hacerse, superando las cuantías señaladas en la ley. Pero no tanto porque esa conducta pueda suponer una ausencia de declarar la existencia del hecho imponible, sino porque supone el impago del impuesto debido.(...) Desde esta perspectiva lo trascendente no sería en realidad el impago, sino la ocultación del deber de pagar. (...) no basta simplemente con omitir el pago debido, sino que es preciso defraudar, lo cual implica una infracción del deber mediante una conducta de ocultación de la realidad en la que aquél se basa o se origina. (...) El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria.”¹⁰⁷⁷

Por último, la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 2008¹⁰⁷⁸, en relación al artículo 305 del CP (10/1995), que consideramos un fiel resumen de la posición jurisprudencial hasta ahora analizada, si bien su lectura inicial puede dar lugar a interpretar una relajación de cuanto a las exigencias del ánimo de defraudatorio, sus

¹⁰⁷⁶ Ponente, Colmenero Menéndez de Luarca, Miguel. (EDJ 2005/237389) FDº2. En relación a una mercantil que omitió la presentación de las declaraciones del Impuesto sobre el Valor Añadido del ejercicio 1992. En referencia a las que atienden a la infracción del deber., Cfr. STS núm. 643/2005, de 29 de mayo (EDJ 2005/61880): “cualquier operación que evite el pago por parte del contribuyente de la carga tributaria que ha asumido voluntariamente, es una operación típica de elusión de impuestos, sancionada penalmente si supera las barreras cuantitativas señaladas en los diversos tipos penales que se han sucedido en el tiempo”. Esta Sentencia señala en su FDº5 “Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas”, concretando en su FDº6 “Es suficiente con ello para estimar que, por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero.” Queda claro, entendemos, que el pronunciamiento jurisprudencial clasificado en la “teoría de la infracción del deber», no es posible, puesto que se pronuncia sobre el ánimo o voluntad en la defraudación. En referencia a las que excluyen una mecánica engañosa como la propia y característica de la estafa Cfr. STS núm. 751/2003, de 28 de noviembre (EDJ 2003/186744).

¹⁰⁷⁷ Añade, con razón, en el mismo FDº6 que “Es cierto que normalmente la omisión de la declaración supone la ocultación dolosa del hecho imponible, y la declaración presentada falseando los datos implica una ocultación de las características de aquél que dan lugar a la deuda, tratándose de conductas equiparables. Es por eso que, en principio, una vez finalizado el plazo para la declaración voluntaria en los tributos periódicos con autoliquidación, sin que se haya presentado ésta, el delito se considera consumado, bastando en esos casos con la mera omisión, puesto que es interpretada y valorada razonablemente como una conducta suficientemente idónea para la elusión del pago del impuesto en cuanto supone la ocultación de la misma existencia del hecho imponible o de sus características”, circunstancias de las que entendemos, que si bien representan un elemento fundamental del tipo delictivo, no superan inicialmente la mera posibilidad indiciaria de ser así, requiriendo, como establece también esta Sala del Tribunal Supremo, que la punibilidad requiere con carácter previo un juicio de injerencia que determine si medió en el incumplimiento del deber tributario, el ánimo de defraudar.

¹⁰⁷⁸ Sala de lo Penal, Sección 1ª. Pte., Ramos Gancedo, Diego Antonio. RJ 2008/6963, en relación a una mercantil que presentó sus declaraciones del Impuesto sobre el valor Añadido sin incluir determinadas cuotas devengadas.

referencias posteriores entendemos, mantienen la misma línea que venimos señalando. Así, señala la Sentencia:

“(FD°2) La doctrina científica es constante al caracterizar este delito como específicamente doloso, exponiendo que el dolo consiste en el conocimiento de las obligaciones fiscales, es decir, de las circunstancias que generan la obligación de tributar, y que la jurisprudencia ha concretado en la exigencia de que la concurrencia del elemento subjetivo requiere que el autor haya obrado con «ánimo defraudatorio», esto es, en la conciencia clara y precisa del deber de pagar y la voluntad de infringir ese deber.”

En esta primera afirmación, se pueden identificar dos aspectos distintos; de un lado que, el dolo se concreta a partir del conocimiento de las obligaciones fiscales, y de otro, que el ánimo defraudatorio coincide con la voluntad de no cumplir el deber contributivo, a sabiendas de la existencia de éste. Podría deducirse de lo anterior, que no se exige en la conducta ningún ánimo específico en aquel que no cumple con su deber, más allá de incumplir éste. No obstante, señala la Sentencia a continuación:

“(FD°3) Para que se produzca la conducta típica del art. 305 C.P. no basta el mero impago de las cuotas, porque el delito de defraudación tributaria requiere, además, un elemento de mendacidad, ya que el simple impago no acompañado de una maniobra mendaz podrá constituir una infracción tributaria, pero no un delito. La responsabilidad penal surge no tanto del impago como de la ocultación de las bases tributarias (...) La conclusión es obvia: los acusados ocultaron a la Hacienda la verdadera situación a que venían obligados presentando a sabiendas unas declaraciones o autoliquidaciones mendaces, pues la propia documentación contable de que disponían los gestores de la sociedad evidenciaba la falsedad de los datos aportados por los acusados, y esta actuación engañosa fue lo que justificó falazmente que respecto del ejercicio de 1.995 dejaran de ingresar 21.488.022 pesetas, y en el de 1996, 21.034.828 pesetas.”

En esta segunda, el componente subjetivo del delito de defraudación, ya no queda reducido al incumplimiento de un deber tributario conocido, sino que este incumplimiento debe ir acompañado de una maniobra mendaz, que es lo que lo diferencia la infracción tributaria, del delito. Añade la Sentencia, en relación a los hechos apreciados, que:

“(FD°4) La doctrina de esta Sala ha reiterado el criterio antes apuntado, en el sentido de que el mero hecho del impago no satisface las exigencias del tipo, señalando la necesidad de algo más en la conducta del autor que permita valorar su acción u omisión como defraudatoria en cuanto consiste en una conducta de ocultación del hecho imponible ejecutada con la finalidad de eludir el pago del impuesto o de pagar menos de lo realmente debido (...) En ambos casos, cabe concluir, la ocultación del hecho imponible o la minoración falsaria del mismo, constituye una conducta defraudatoria en tanto en cuanto implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad en que el deber se basa o se origina. A tenor de todo ello, resulta más que evidente la actuación dolosa de los acusados al desfigurar intencionadamente la realidad sobre la que se conforman las bases impositivas del impuesto para pagar mucho menos de lo debido.”

Situadas las anteriores posiciones doctrinales y jurisprudenciales, hemos de admitir que no se deduce en ninguna de ellas argumentos que nos lleven a entender una exclusión radical del elemento volitivo, cognitivo o intencional -que coincidiría con una postura

extrema de la «teoría de la infracción del deber»- como tampoco encontramos razones para entender un engaño análogo a la *mise en scene* sugerida para el delito de estafa -postura extrema de la «teoría del engaño»- como presupuestos necesarios del tipo básico del delito. La diferencia interpretativa, no obstante, entre una y otra, si nos lleva a afirmar que, una infracción del deber en la que se desvincule totalmente el elemento volitivo o intencional, no sería posible a la hora de valorar la conducta en el delito de defraudación tributaria¹⁰⁷⁹, mientras que una mínima *mise en scene*¹⁰⁸⁰, si es posible que entre en juego a la hora de identificar la defraudación en el tipo penal¹⁰⁸¹.

Los distintos pronunciamientos jurisprudenciales, y más concretamente los hechos que relatan, ponen de relieve que es finalmente el componente subjetivo¹⁰⁸² el que completa la tipificación de la defraudación, siendo posible identificar este componente cuando simplemente se obvia cumplir con el deber tributario -siendo exigible un mínimo de conocimiento de estos deberes-, como sin duda revela este componente, aquellas actuaciones dirigidas a desfigurar o alterar una determinada situación -sin ser necesario una especial complejidad operativa- con la finalidad de eludir total o parcialmente el pago del tributo que corresponda¹⁰⁸³. En ambos casos entendemos que, la voluntad o ánimo de la

¹⁰⁷⁹ Para GUERRA AZCONA,I. (2008), es “difícil asumir que una actuación tributaria ilícita con relevancia penal no tenga finalidad defraudatoria sin que deba exigirse más actitud dolosa que conocer que se está defraudando, es decir, que no se está tributando lo que se debe.” Op.Cit.Pág.170. Años antes, y bajo la vigencia del art.319 de la LMURF, BACIGALUPO ZAPATER,E.(1979) consideraba necesario que el autor del delito “sepa que elude el pago de un impuesto y haga lo que hace queriendo, o en el supuesto omisivo (...) cuando sepa que recibe beneficio fiscal y conozca las circunstancias que determinan la impropiedad del mismo...” Op.Cit.Pág.89-90. Vid. En relación a este requisito subjetivo, POLAINO NAVARRETE, M.(1986). Op.Cit.Pág.179-181; SIMÓN ACOSTA,E.A. (1998). *El delito de defraudación tributaria*. Pág.86; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L.(2002). *Leyes Tributarias comentadas. Delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.73; QUERALT JIMENEZ,J.J. (2.010). Derecho Penal español, parte especial.Pág.819; MORALES PRATS,F.(2.011). *Comentarios a la Parte Especial del derecho penal*. Pág. 1052; BOIX REIG,J.(2012) Derecho Penal. Parte especial.Pág.26; MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ,C.(2.013). Derecho Penal económico y de la empresa.Pág.288; MARTIN QUERALT,J.(2015). *Derecho tributario*. Pág.286.

¹⁰⁸⁰ Recordando que este concepto surge en el delito de defraudación tributaria a partir de la «ocultación» con el propósito de eludir el pago de tributos (art.319 CP 1973) y de las presunciones de «obstrucción» y «falsedad contable» (art.319 CP LMURF), entendiéndose que, resueltas una y otras en la redacción del artículo 347 y 305 CP (2/1985 y 6/1995), es el término «engaño», como expresión de lo que se espera del contribuyente y no se produce como se espera -cuestión ligada al concepto de autoliquidación- y el concepto de «dolo», lo que determina el carácter delictivo de la infracción de la norma penal a partir de un incumplimiento del deber tributario.

¹⁰⁸¹ Como cita el Tribunal Supremo en Sentencia de 28 de noviembre de 2003, (EDJ 2003/186744) FDº27 “Pero en cualquier caso, si en algún supuesto concurre una *mise en scene* o maniobra manifiestamente engañosa es en el caso ahora enjuiciado, dada la compleja operación montada para encubrir la elusión del pago.”

¹⁰⁸² Concepto que desde nuestra perspectiva queda referido a la conciencia, conocimiento y voluntad del sujeto activo del delito.

¹⁰⁸³ En este sentido, esta tipo de conducta voluntaria y preconcebida, alcanza no solo a eludir el pago del tributo, sino a impedir o obstaculizar que la Administración a través de los datos y declaraciones facilitadas no pueda llevar a cabo la liquidación pertinente. Afirmación que coincide en cierta forma con la «teoría de la infracción del deber» al considerar, como señala PEREZ ROYO,F.(2007) una cosa es que el delito fiscal sea un delito de infracción del deber que puede ser cometido al no pagar la deuda derivada del presupuesto de hecho, y otra muy diferente “es que cualquier infracción de ese deber haya de ser considerado, sin más, suficiente para entender realizado el elemento objetivo de la defraudación tributaria con el solo requisito

defraudación se identifica con una conducta, que siendo esperada por parte del sujeto, no llega a producirse¹⁰⁸⁴.

Y es precisamente en el análisis de los motivos por los que no se llega a cumplir el deber tributario, donde los Tribunales del Orden penal buscan la oportunidad de tipificar, delictiva o no, la conducta y su resultado, recogiendo en alguno de sus pronunciamientos los efectos del desconocimiento sobre la finalidad de ciertas operaciones -y por tanto de su repercusión tributaria-, como, aquellos supuestos¹⁰⁸⁵ en los que ha mediado una interpretación razonable de la norma, e incluso supuestos de fraude de Ley¹⁰⁸⁶.

añadido de que ésta alcance el límite cuantitativo...” Op.Cit.Pág.220, para señalar a continuación que “lo determinante es que se haya impedido la cuantificación de la deuda tributaria” de lo que se desprende según el Autor que no existiría defraudación si es posible determinar la existencia y cuantía de la deuda “a partir de los datos suministrador por el obligado tributario sin necesidad de una investigación ulterior.” Op.Cit.Pág.224.

¹⁰⁸⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero del año 2003 FDº6: “El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo. Es en esto en lo que consiste la intención de defraudar a que frecuentemente se ha referido la jurisprudencia. Pero no hay base alguna en la descripción legal del delito para sostener la exigencia de un especial ánimo de perjudicar a la Hacienda Pública (...) que normalmente sería ilusorio pues cuesta mucho imaginar un delito fiscal, por elevada que sea la cantidad defraudada, que pueda causar un perjuicio real y sensible a la Hacienda Pública.” Pte. Jiménez Villarejo, José. EDJ(2003/966)

¹⁰⁸⁵ A los que nos referiremos con más detalle en un apartado posterior.

¹⁰⁸⁶ Vid. Audiencia Provincial de Valencia, Sentencia de 29 de marzo de 1999, Pte, Tomás Tío, J.M. EDL 1999/13589, y Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo (BOE N°136 de 8 de junio). En la primera, el Tribunal establece que el delito de defraudación tributaria FDº2 “se encuentra integrado por unos elementos insoslayables relacionados con la identificación de los sujetos activos y pasivos, con la conducta esencial que el tipo requiere, con el resultado que debe producirse como consecuencia de la anterior, todo ello adornado por el elemento intencional que en la órbita penal resulta inevitable (...) FDº3 En cuanto a la conducta esencial, no debe olvidarse (...) como verbo sustentador de la conducta defraudatoria, el de «eludir» (...) La consecuencia es que si la propia conducta del contribuyente pone de manifiesto la ausencia de artificio alguno de carácter elusivo será atípica...” puesto que “que la defraudación se produce desde el devengo o incumplimiento de la obligación que las leyes imponen...” Sin embargo, y como señala el Tribunal en relación a la concurrencia del elemento subjetivo del injusto FDº4 “Si el verbo eludir tiene relación con cualquier maniobra fraudulenta, pues así se descubre de su propio sentido gramatical, no puede desconocerse que en el derecho penal no cabe reproche de conducta alguna sin la concurrencia de un elemento de esa naturaleza (...) La mera omisión de la declaración en un período de tiempo, en el que pudiera hipotéticamente haberse generado la obligación de pago, no es suficiente para descubrir aquel elemento intencional (...) la culpabilidad está vinculada a aquella actuación no amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas tributarios o, lo que es lo mismo, no puede apreciarse un dolo directo ni eventual, como elemento determinante de la conducta penal, cuando los presuntos autores pueden tener la conciencia de estar obrando correctamente...” Vid, en el mismo sentido STC 129/2008 de 27 de octubre. (BOE N°281, de 21 de noviembre). En ésta, establece el Tribunal Constitucional que -FDº4- “En el fraude de Ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de Ley tributaria, semejante «rodeo» o «contorneo» legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal; y tampoco puede hablarse de una actuación que suponga una violación directa del ordenamiento jurídico que, por ello mismo, hubiera que calificar per se de infracción tributaria o de delito fiscal.” concretando en el FDº5 que “Junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un

De acuerdo con cuanto venimos estableciendo, el alcance del término «defraudación» dentro del precepto penal -inseparable del concepto elusión-, pretende diferenciar la infracción de la norma tributaria, del delito tipificado en la norma penal, a través un singular concepto delimitador entre una y otra, a partir del elemento subjetivo que rodea a la elusión de una determinada cantidad económica. Este elemento podrá conducir a situar el delito de defraudación tributaria a partir de la omisión simple de un deber material de pago, que por determinadas circunstancias -profesionales, empresariales, organizativas, etc...- le eran exigibles al sujeto activo del ilícito¹⁰⁸⁷, hasta aquellas otras que denoten una mutación de la realidad impositiva, con la intención de eludir este deber -aunque sin conocimiento de la magnitud del resultado- como, a las que revisten un componente intencional que asume tanto el conocimiento del incumplimiento del deber como su alcance económico, siendo unas y otras circunstancias las que, por afectar de manera previsible a una norma de naturaleza penal, quedan al margen de la protección funcional y competencial de la Administración tributaria, para pasar a quedar sometidas a la Jurisdicción penal. De esta forma es posible conciliar la postura que venimos manteniendo a lo largo de nuestro trabajo, en la que entendemos que, el delito de defraudación tributaria no resulta de una mutación de una infracción administrativa, al superar un importe económico, sino que el delito se origina desde el momento que se elude ese determinado importe¹⁰⁸⁸, restando por concretar en sede penal, si los aspectos subjetivos que rodean a la elusión responden a los requisitos exigidos por la norma penal

ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello, elementos ambos que, si bien encajan perfectamente con la presencia de un negocio simulado dirigido a ocultar el hecho imponible, no se acompañan sin embargo con la figura del fraude de ley tributaria como medio comisivo del referido delito.” En cuanto a la simulación, señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio del año 2.002 -Pte. Andrés Ibáñez, P., EDJ 2002/29076, FDº11- que “La simulación (relativa) es una suerte de ocultación que se produce generando la apariencia de un negocio ficticio, realmente no querido, que sirve de pantalla para encubrir el efectivamente realizado en violación de la ley. De este modo, lo que distingue a la simulación es la voluntad compartida por quienes contratan de encubrir una determinada realidad (anti)jurídica. Por eso, frente a la simulación, la reacción del ordenamiento sólo puede consistir en traer a primer plano la realidad jurídica ciertamente operativa en el tráfico, para que produzca los efectos legales correspondientes a su perfil real y que los contratantes trataron de eludir. En el caso que se examina, el tribunal ha entendido que lo producido fue un supuesto claro de simulación, debido a que el genuino interés de los implicados no estaba en la ampliación del capital y la incorporación de nuevos socios. Simulación, pues, y no mero fraude de ley, ya que, en el caso de éste, el negocio o negocios realizados son reales. No se trata de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (norma defraudada).”

¹⁰⁸⁷ Vid. Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de octubre de 1997 (Pte Vega Ruiz, A. EDJ 1997/8154) en su FDº40 “La responsabilidad del delito fiscal hay que atribuirle en primer lugar a las personas que como socios o administradores de las empresas, ostentaban poder de decisión dentro de las mismas porque tenían o tienen conocimiento de las defraudaciones que se van a realizar.”

¹⁰⁸⁸ Posición que como veremos más adelante, se verá refrendada por los motivos que llevan a considerar diferentes los plazos de prescripción de la infracción tributaria, y los del delito.

para ser considerados delictivos¹⁰⁸⁹. Y en este sentido, quedarán excluidas de la obligación de proceder a su traslado, aquellas infracciones del deber, sobre las que en sede tributaria no exista margen de duda de haber sido realizadas bajo una interpretación razonable de la norma, ausencia de cualquier tipo de intencionalidad, o haber mediado cualquier tipo de error, si bien y, de coincidir cualquier otra interpretación o valoración por parte de la Administración relativa a considerar -aunque sea mínimamente- un componente volitivo, intencional, o exigible -distinto de los anteriores- en dicho incumplimiento, obliga a su traslado, para que sea definitivamente el Orden competente el que determine el alcance de éste.

II.III.- La acción y la omisión en el delito de defraudación tributaria.

La conducta prevista en el delito fiscal -art.319 LMURF, el que defraudare mediante la elusión de pago-, y en el delito de defraudación tributaria -art.349 CP 2/1985, el que defraudare eludiendo el pago- sugerían que la vía comisiva típica del delito provenía de una «acción»¹⁰⁹⁰ dirigida a causar el resultado. Si consideramos la expresión «dirigir» en relación a la voluntad, se concibe que la acción requiere un componente cognitivo, de mayor o menor intensidad, que puede abarcar o no, el conocimiento del resultado. Si consideramos la expresión como sinónimo de trayectoria -o sucesión de hechos- la «acción» es un simple desencadenante en el que puede no concurrir voluntad o conciencia, de producir un resultado. De las anteriores, la «acción dirigida» -de forma consciente o voluntaria, o siendo exigible su conocimiento- a producir un resultado que superase el límite económico del precepto penal, fue el núcleo de configuración del delito de defraudación tributaria¹⁰⁹¹.

¹⁰⁸⁹ En este sentido no se deben confundir los elementos subjetivos que rigen en el Orden administrativo que deben integrar la infracción tributaria para alcanzar el reproche a título de simple negligencia, con los elementos subjetivos que deben integrar el tipo penal para alcanzar el reproche de culpabilidad que permite la punibilidad.

¹⁰⁹⁰ Diccionario de la RAE, “Ejercicio de la posibilidad de hacer; resultado de hacer; efecto que causa un agente sobre algo.”

¹⁰⁹¹ Entre las distintas teorías que pueden conformar la acción típica, es posible establecer tres líneas principales: la que requiere simplemente la existencia de «dolo»; es decir, el sujeto conoce -o debe conocer- que su conducta es -o puede ser- defraudatoria. *Vid.* POLAINO NAVARRETE, M.(1986) *Op.Cit.*Pág.179-181; SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L. (2002) *Op.Cit.*Pág.73; MORALES PRATS, F. (2011) *Op.Cit.*Pág.1052; BOIX REIG, J. (Dir.) (2012) *Op.Cit.*Pág.26; MARTÍNEZ-BUJÁN PÉREZ, C. (2013). *Op.Cit.*Pág.288. Una segunda línea, exige junto al «dolo», un especial ánimo de defraudar; es decir, el sujeto no solo conoce que su conducta es defraudatoria, sino que pretende que sea defraudatoria. *Vid.* BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. y FERRÉ OLIVÉ, J.C. *Todo sobre el fraude tributario.* Pág.75,76. La tercera línea, se construye a partir de un especial ánimo de lucro implícito en la defraudación; es decir, el sujeto, conociendo el carácter defraudatorio de su actuación, pretende obtener un beneficio a través de ésta. *Vid.* RODRIGUEZ MOURULLO, G.(1983).*Op.Cit.*Pág.275; AYALA GÓMEZ, I.(1988).*Op.Cit.*Pág.289; MESTRE DELGADO, E.(1991) *La defraudación tributaria por omisión.*Pág.84-85; BAJO FERNANDEZ, M. Y BACIGALUPO

Junto a la concepto de «acción», se llegó a plantear -estando en vigor el art.319 de la LMURF- si era posible concebir el delito de defraudación a partir de la «omisión». Existieron algunas posturas doctrinales¹⁰⁹² que no consideraban posible este vía de comisión, si bien fue la Jurisprudencia la que situó la «omisión» como forma de elusión que lleva a la defraudación típica, con algunas matizaciones importantes¹⁰⁹³:

La Audiencia Provincial de Ciudad Real, en Sentencia de 26 de noviembre de 1982, absolvía al procesado, considerando entre otros, que:

“[e]s evidente que puede y debe incriminarse estas conductas de comisión por omisión, más, en el presente caso, el silencio del procesado no ha inducido a error alguno al Fisco, pues con su omisión de declarar no ha dado lugar en ningún momento a que Hacienda crea en la ausencia del hecho tributario dado que el contribuyente (...) ya era «cliente» del Tesoro Público por el mismo concepto por el que ahora es perseguido; es decir, en el caso de autos no ha existido conducta engañosa por omisión que haya inducido a error a la Administración (siendo no idóneo en este supuesto), como lo acredita que inmediatamente la actividad administrada se ha puesto en marcha subsanando la falta del contribuyente.”

La Audiencia Provincial de Bilbao, en Sentencia de 18 de abril de 1987, también absolvió al acusado considerando, que FDº4:

“[u]na entidad (...) que en periodos anteriores había presentado declaraciones tributarias por los conceptos impositivos que determinan la acusación formulada en esta causa, y que ha satisfecho a cuenta importantes cantidades al efectuar operaciones de importación, con el lógico conocimiento que de todo ello habría de derivar para la Administración tributaria respecto de aquella, es ciertamente difícil de imaginar que la mera omisión de declaraciones fiscales constituyeran en si mismo un medio idóneo o capaz de inducir a error a dicha Administración, haciéndola creer que el contribuyente de que se trata, cuya existencia difícilmente podía desconocer, no se encontraba en las condiciones que la Ley exige para que nazca la obligación de presentar la pertinente declaración tributaria.”

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 29 de junio de 1985, establecía:

“[la] esencia del fraude castigado consiste, lisa y llanamente, en la no percepción de ingresos fiscales a los que las Haciendas respectivas tienen derecho, puro delito de omisión, que sin embargo ha de trascender de la simple pasividad, en tanto que la ausencia de declaración fiscal, tal aquí acaece, devendrá al delito cuando concluyentemente incida en quienes conscientemente conozcan y sepan de su obligación con el erario público a modo de punible comportamiento socio-económico (...) que acaba desembocando en un típico delito de tendencia eminentemente dolosa. (...) [l]as funciones propias del procesado, en lógicas

SAGGESE, S.(2000) *Delitos contra la Hacienda Pública*.Pág.85; CHICO DE LA CÁMARA, P.(2012) *El delito de defraudación tributaria tras la reforma de la LO 5/2.010*.Pág.90. Vid. FDº1 de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990. (EDJ 1990/12038)

¹⁰⁹² Vid. Segunda Parte. Apartado II.III.I. CÓRDOBA RODA,J.(1978) “la inclusión sistemática del presente delito en el título de las falsedades comporta la exigencia de que la acción típica constituya, siquiera sea en mínima medida una falsedad, y, en su virtud, la de que la conducta causante del fraude trascienda de la pura a la simple pasividad” Op.Cit.Pág.1014. En este sentido, Vid. QUINTERO OLIVARES,G.(1.978) Op.Cit.Pág.710. Para MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) “La decisión del legislador de realizar dicha mención explícita encuentra indudablemente su explicación en la enconada polémica doctrinal y jurisprudencial suscitada con relación al antiguo delito de defraudación tributaria, en el que la viabilidad de la ejecución por omisión fue objeto de amplia controversia, sobre todo en el caso de la falta de presentación de la obligada declaración tributaria, ofreciéndose un extenso abanico de posiciones.” Op.Cit.Pág.58.

¹⁰⁹³ Que como tendremos la oportunidad de señalar en este apartado, evolucionan desde estos planteamientos que exponemos.

deducciones (que no suposiciones) derivado de su cargo de Presidente del Consejo de Administración (...) conforme a las cuales conocía y sabía (...) las obligaciones, derechos y deberes inherentes al cargo (...) «incumplió las obligaciones fiscales que le incumbían» y «eludió las liquidaciones trimestrales del impuesto...»”.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 12 de marzo de 1986, confirmó la absolución del procesado, que no había presentado determinadas liquidaciones trimestrales, señalando que:

FDº1 “[l]o relevante a efectos punitivos, es ocultar o desfigurar las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...” FDº2 “En el caso de autos no consta que el acusado, o la entidad por el representada, se valiesen de falsedades o pusieran obstáculos a la acción investigadora de la Administración tributaria, siendo evidente (...) precisamente lo contrario (...) se comprobó que la empresa de autos «tenía toda la documentación de las operaciones verificadas...» a partir de la cual, la mentada inspección pudo levantar la oportuna acta y concretar con exactitud la deuda tributaria (...) y partiendo (...) de que lo trascendente a efectos punitivos no es impagar impuestos sino ocultar o desfigurar las bases tributarias...”

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 2 de marzo de 1988, confirmaba la condena del procesado, Presidente del Consejo de Administración de una entidad que, omitió la declaración y pago del Impuesto General sobre el Tráfico de empresas, señalando:

FDº3 “[f]alta al deber de verdad o de manifestar la realidad no solo quien tergiversa o manipula los datos que configuran las bases impositivas para pagar insuficientemente, sino quienes, sabedores del deber de declarar, omiten la declaración, porque la Hacienda puede tomar este hecho-*«facta concludentia»*- como afirmación de que el sujeto obligado no tenía nada que declarar (...) queda claro que el comportamiento omisivo como forma de comisión en la Sentencia de 29 de junio de 1.985 (...) y es patente –añadimos- que quien omite la declaración exigida con la intención de eludir el impuesto «totalmente» no debe de ser de mejor condición de quien en su declaración desfigura o manipula las bases tributarias para pagar «menos de lo debido», en ambos casos se advierte una falta de verdad o actitud engañosa, sin que deba relacionarse el error, es decir la falsa interpretación de la realidad por la Administración, a la inactividad o ineficacia de sus mecanismos inspectores, prescindiendo o desvalorizando la actitud omisiva del sujeto pasivo del impuesto, de suyo engañosa e idónea para crear el error y arranque causal del mismo.” Estableciendo en su FDº4 que “ El delito en cuestión se configura como un delito de resultado (...) debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte del ánimo específico de defraudar muy patente en la relación legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación y conciencia de la cuantía de esta última (...) No puede ser invocado con éxito el error de tipo (...) ni el error de prohibición (...) porque no hay base fáctica alguna que lo autorice, y no puede aceptarse que una persona llamada a asumir tan serias responsabilidades en una empresa de importante actividad, pueda desconocer –por complejo que sea- el aspecto fiscal de la gestión económica.”

En la primera etapa del delito fiscal (1977-1985), y entendemos que por la proyección del antiguo delito de ocultación de bienes o industria (331 CP 1870 - 319 CP 1973) en la redacción del artículo 319 de la LMURF, fue la figura de la ocultación, traducida en éste último como presunciones que matizaban el ánimo de defraudar - obstrucción a la acción investigadora, falsedad y anomalías contables- el parámetro que configuró el delito de defraudación tributaria (art.349 LO 2/1985), pese a no recoger expresamente en su redacción, mención alguna distinta al término «defraudar», como

expresión delimitadora entre la simple infracción tributaria y el delito¹⁰⁹⁴. Así se desprende de la Exposición de Motivos de la LO 2/1985 de 29 de abril al establecer que “Se quiere en efecto que dicha conducta no sea tanto la falta de pago de los tributos, cuanto la actitud defraudatoria mediante actos u omisiones tendentes a eludir la cuantificación de los elementos que configuran la deuda tributaria y, por tanto su pago.”

Bajo lo anteriores presupuestos, los primeros pronunciamientos Jurisprudenciales supeditaron el carácter delictivo de los hechos a que la elusión estuviera precedida o rodeada de un elemento intencional -o como menos un conocimiento exigible-, que impidiera o tratara de impedir que la Administración concretara la deuda tributaria, siendo -en ciertos casos- exculpable la omisión del deber de declaración, de la que resultaba una elusión típica penal, siempre y cuando la Administración, por los datos facilitados -u obtenidos- en el procedimiento de comprobación e investigación, hubiera podido calcular el importe tributario exigible¹⁰⁹⁵; circunstancias que podían concurrir también, cuando la Administración podía conocer que la omisión del deber de declarar, era una situación anómala para un contribuyente determinado¹⁰⁹⁶, que por lo tanto no producía el error suficiente en ésta, para ser considerada delictiva, de modo que, para que existiera delito era preciso una relación de causalidad entre la conducta engañosa por omisión y, la existencia de un posible error sufrido por la Administración.

¹⁰⁹⁴ La construcción general atiende al importe eludido, como diferencia la infracción tributaria y el delito, si bien, una infracción tributaria por importe superior al umbral económico del tipo penal, que no sea defraudatoria, no es delictiva; como tampoco lo sería, una conducta defraudatoria que no alcance este importe. Es posible por tanto entender la diferencia entre infracción tributaria y delito, no solo a partir de la cuantía, sino a partir del elemento subjetivo que rodea a la elusión. Lo que de otra forma conduce a entender que, como condición objetiva de punibilidad, la cuantía, es el mecanismo que acciona al Orden penal, y ésta como elemento del tipo, es la que determina en el proceso, si la defraudación es o no delictiva. En otros países de nuestro entorno -por referencia al derecho comparado- no es la cuantía el elemento que determina la conducta típica; como cita BERTRAN GIRÓN, F. (2008) “debe destacarse que en el derecho comparado se acude a formas proporcionales para la punición de estos delitos” acudiendo al parágrafo 370 de la AO alemana, o el artículo 1741 del Code General de Impots Frances, donde la punición del delito fiscal se aleja del modelo cuantitativo para acudir a un sistema cualitativo. *El resultado típico: La cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito*. Pág.76-77. Para un análisis del sistema punitivo, con carácter general, en otros países, *Vid. OSCAR DÍAZ, V. (2008) La comparación de los riesgos penales relevantes en la represión del delito tributario*. Pág.1.543-1596; *El delito Fiscal* (2009) AAVV. Pág.180 y ss.

¹⁰⁹⁵ En su conjunto entendemos que, en estos primeros tiempos, la reacción del Orden penal se dirigía más a la protección de la información y a la colaboración necesaria para calcular la deuda tributaria que, al hecho concreto del pago de ésta, en la medida también que el sistema tributario, de declaración liquidación y autoliquidación, estaba empezando a consolidarse.

¹⁰⁹⁶ No quiere esto decir que, cualquier omisión de declaración que diera lugar a un resultado típico fuera exculpable, por el simple hecho de que la Administración a posteriori pudiera calcular la cuota eludida, puesto que la mayoría de pronunciamientos condenatorios, se produjeron precisamente por la exigencia de un mínimo e inexcusable conocimiento del deber formal de declaración.

Los siguientes pronunciamientos del Tribunal Supremo, ya en vigor el artículo 349 de la LO 2/1985, de 29 de abril, mantuvieron una línea similar. Consideraba la Sentencia de 27 de diciembre de 1990¹⁰⁹⁷ que, FDº1:

“El delito fiscal o contra la Hacienda Pública puede ser, pues, cometido bien por completa omisión de la declaración de la renta, sin exteriorizar ningún ingreso, como por comisión, consistente en declarar menos de los debido, de tal forma que, siendo las dos actitudes rechazables, es la primera, como se ha anticipado, la que supone un mayor grado de reprochabilidad penal, ya que representa un máximo (no decir nada y por tanto defraudar todo frente a una declaración en la que exista una parte mayor o menor ocultada). Todo ello con independencia de la concreta situación que en este caso se contempla, como ya quedó también dicho, consistente en la realización de actos positivos de la procesada en el sentido de llevar a cabo una labor obstaculizadora de la labor inspectora.” Indicando en el párrafo anterior que: “Que exista o no animus defraudatorio es un problema de inferencias, como ya se ha indicado, en función de los datos anteriores, coetáneos y posteriores que corresponde decidir al juzgador a quo...”

En Sentencia de 31 de mayo de 1993¹⁰⁹⁸, condenaba el Tribunal Supremo a los representantes de una mercantil, por la omisión de declaración e impago del IGTE - detectadas a partir de un procedimiento de investigación tributario- estimando que, -FDº Único-:

“El sentido y alcance que debe otorgarse al término «fraude» al que se alude en el vigente art. 349 del Código Penal (...) y concretamente si es posible o no cometer el delito fiscal por la mera omisión de la declaración, son dos cuestiones básicas para el entendimiento de esta figura delictiva y que han sido objeto de especial atención por la doctrina y por la jurisprudencia de esta Sala (...) Con arreglo a este criterio, defrauda a Hacienda quien sabedor de que tiene la obligación de satisfacer el impuesto que corresponda lo elude, omitiendo la declaración debida. Que exista o no animus defraudatorio es un problema de inferencia (...), que corresponde decidir al Tribunal de instancia.

Si a la omisión de la declaración se añade, como sucede en este caso y se destaca por el Tribunal de instancia y por el Ministerio Fiscal, que ambos recurrentes eran sabedores de la obligación de realizar las oportunas declaraciones del Impuesto de Tráfico de Empresas por haber efectuado declaraciones anteriores, constándoles que las referidas cantidades (...) correspondientes a ventas (...) habían sido percibidas de los clientes compradores de viviendas, y que no habían sido abonadas a la Hacienda Pública. El fraude ha sido

¹⁰⁹⁷ Ponente, Ruiz Vadillo, Enrique. (EDJ 1990/12038). *Vid.* Del mismo ponente FDº3, S.20 de noviembre de 1991 (EDJ 1991/10991), In fine: “No admitiendo este delito la modalidad culposa o por imprudencia, el examen de los hechos descubre, y así lo recoge con acierto la sentencia de instancia, un propósito de ser transparente con la Administración, por eso no se engaña, al contrario, se manifiesta que la deuda tributaria existe pero en ese momento falta liquidez en la tesorería de la empresa, los libros de contabilidad reflejan la realidad y alega, aunque no se haya podido probar por causa ajenas a él mismo, que en anteriores ejercicios había ocurrido otro tanto. El problema de las posibles infracciones al Derecho tributario no son objeto de este recurso, en el ámbito penal.” También, S. 31 de octubre de 1992, (EDJ 1992/10697) FDº1, “...la plataforma delictiva está construida sobre la base de una declaración inveraz o falseada o una no declaración y, paralelamente, un ánimo de defraudar que, como todo elemento anímico, interno, es sólo captable por los Jueces y Tribunales en función de inferencias que, si son lógicas y conformes a las reglas de la experiencia, como aquí sucede, han de ser mantenidas, pues no es tarea de la Sala reconstruir el material probatorio, además sin el dato esencialísimo de la inmediación. Del hecho probado de no declarar un empresario en tres ejercicios consecutivos el ITE, conocedor de las obligaciones fiscales y, en consecuencia, no ingresar más de 17.000.000 de ptas., no es nada contrario al sentido común y a las normas de la experiencia deducir el ánimo defraudatorio”

¹⁰⁹⁸ Ponente, Granados Pérez, Carlos. (EDJ 1993/5199)

correctamente inferido por el Tribunal de instancia y, consiguientemente, este único motivo debe ser desestimado.”¹⁰⁹⁹

En vigor la LO 10/1995, de 23 de noviembre del Código Penal¹¹⁰⁰, declaraba el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de enero de 2003¹¹⁰¹ que, FDº6:

“El dolo preciso para que el delito fiscal quede integrado no es distinto del que cabe predicar de cualquier otro de la misma estructura: es el que existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere. Y ese elemento subjetivo concurrió ciertamente en la conducta del acusado que aparece relatada en la declaración de hechos probados de la Sentencia recurrida puesto que no podía desconocer su obligación de pagar, como Consejero-Delegado de una sociedad dedicada a la explotación de un negocio, el impuesto sobre sociedades y voluntariamente dejó de hacerlo durante tres ejercicios económicos, no presentando las oportunas declaraciones anuales y desoyendo reiteradamente los requerimientos que la Administración le hizo para que aportase los datos necesarios para la liquidación.”

La descripción típica de la defraudación, mediante acción u omisión, incluida en el artículo 349 del CP (6/1995) -y mantenida en el artículo 305 (10/1995) del mismo Código- no significó, de acuerdo a la Jurisprudencia citada, alteración alguna en las exigencias que el tipo penal requería para concluir que una defraudación tributaria podía resultar delictiva, si bien y como factor común, permanecía que una u otra forma comisiva, debían ser idóneas¹¹⁰² para alcanzar el resultado¹¹⁰³. Es por tanto la acción deliberada de ocultar, o la

¹⁰⁹⁹ En Sentencia de 28 de octubre de 1.997 (Pte Vega Ruiz, A. EDJ 1997/8154) en su FDº39, señalaba el mismo Tribunal: “El delito no se consume por no pagar o quizás tampoco por no declarar, porque la omisión de satisfacer la deuda fiscal sólo será típica si el omitente no ha reconocido la misma aunque ciertamente la no presentación de la declaración puede equivaler a un no reconocimiento de la deuda tributaria. El que simplemente no paga, pero ha reconocido la deuda, comete únicamente una infracción administrativa del art. 79 a) LGT, como tampoco incurre en tal infracción el que, en supuesto más extraño, paga omitiendo declarar.”

¹¹⁰⁰ Art. 305: “1. El que por acción u omisión defraude a la Hacienda Publica 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 quince millones de pesetas, será castigado ...”. Redacción que se mantendría en el mismo artículo, tras la reforma de la LO 15/003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal, en la que se eleva el importe del umbral delictivo a 120.000 euros.

¹¹⁰¹ Ponente, Jiménez Villarejo, José. (EDJ 2003/966)

¹¹⁰² Para MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) “...ahora la ley explícitamente declara que el delito puede ser cometido mediante una omisión, y, por tanto, que puede ser ejecutado a través de la falta de presentación de las declaraciones tributarias; pero ésta es una conclusión que ya había sido asumida por la inmensa mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia, que ya admitía en referencia a la regulación anterior (desde sus respectivas y muy diferentes posiciones) que el delito de defraudación tributaria podía ser ejecutado por omisión y que, por tanto, la omisión de la obligada declaración tributaria podía ser un medio idóneo para defraudar.” Señalando en cuando a las dos posiciones que antes analizamos en relación al término «defraudar» que “si se adopta la «tesis de la infracción del deber», se llegará forzosamente a la conclusión de que la comisión por omisión será siempre factible con tal de que a la infracción del deber de declarar se asocie la causación del perjuicio patrimonial típico. Por el contrario, si se acoge la teoría del engaño, la viabilidad de la omisión dependerá del contenido que se otorgue a este requisito.” Op.Cit.Pág.58

¹¹⁰³ Señala el Tribunal Supremo, en Sentencia de 3 de octubre de 2003 (EDJ 2003/110638) que, FDº4 “debe recordarse la naturaleza de tipo de omisión que tiene el delito fiscal que consiste sencillamente en el incumplimiento del deber de pagar los tributos a los que se está obligado” para aclarar a continuación que “el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar pero éste, que es evidente en quien declara mal o torticeramente los datos que han de servir para la liquidación del impuesto, puede darse también en quien no declara porque, siendo consciente del deber de hacerlo, omite una actuación esperada por la Administración tributaria y la omisión es susceptible de ser tomada como expresión

omisión consciente de una declaración que, como señala AYALA GÓMEZ “*pretende ocultar la realidad de los hechos tributariamente relevantes*”¹¹⁰⁴, lo que determinará si el comportamiento del sujeto es subsumible en el tipo penal; circunstancias unas y otras que, quedan sujetas a la inferencia del Juez penal dentro del proceso.

Cuestión distinta en relación a la omisión -como forma de comisión delictiva- es vincular su resultado al error¹¹⁰⁵ que puede causar en el sujeto pasivo del delito¹¹⁰⁶. Sin descartar algunos matices de los primeros pronunciamientos jurisprudenciales, que situaban el conocimiento previo de las obligaciones tributarias del sujeto por parte de la Administración, como causa de la posible exculpación delictiva, para nosotros resulta evidente que, la omisión dirigida a ocultar información¹¹⁰⁷, de la que pueda resultar una elusión total o parcial superior al umbral económico típico, responde en principio al concepto de «defraudación» que rige en la norma penal, siendo otra cuestión que, la omisión sea vehículo suficiente para inducir a error suficiente a la Administración¹¹⁰⁸, y pueda por este motivo ser calificada como, culpable y punible. Por esto consideramos que, no cualquier deber o información omitida es idónea para configurar, sin otras

inveraz de que no existe el hecho imponible.” En relación a este pronunciamiento, la misma Sala del Tribunal, en Sentencia de 25 de noviembre de 2005 (EDJ 2005/237389), añade que, FDº1 “Sentencia en la que, a pesar de la afirmación inicial, se pone claramente el acento en la ocultación del hecho imponible, ejecutada especialmente mediante la omisión de la declaración, en cuanto pueda ser tenida como una «expresión» de inexistencia del hecho imponible. Es decir, en definitiva, como una conducta defraudatoria.”

¹¹⁰⁴ AYALA GOMEZ, I. (2009) Op. Cit. Pág. 145-146. Para este autor, la ocultación tiene un significado activo y omisivo, alcanzado ésta última el mismo desvalor del resultado que la acción, al ocultar las bases imponibles “acudiendo al expediente de silenciar toda referencia a su existencia (ni se simulan ni se disimulan en virtud de una actuación positiva).”

¹¹⁰⁵ Error que entendemos, desde la perspectiva de nuestro trabajo, como una cuestión a dilucidar en sede penal, donde en su momento procesal, será la Administración la que deba demostrar que la omisión del deber de declarar, es precisamente la que conlleva a un resultado típico penal.

¹¹⁰⁶ Considerando que es sujeto pasivo la Hacienda Pública como expresión de la Administración encargada de recaudar el tributo de que se trate y, en la que la omisión puede dificultar de cualquier forma, el desarrollo de sus funciones y competencias.

¹¹⁰⁷ Omisión de información que alcanza, tanto al deber de presentar una declaración veraz y completa, como al deber de ingresar la totalidad de la deuda tributaria derivada del hecho imponible. Tal y como señalaba BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. (1995) “...técnicamente no basta con la mera presencia del deber jurídico de actuar, sino que la concreta omisión que se analiza debe poder ser valorada en el caso concreto como defraudación. No sería toda omisión, sino que del conjunto del caso se ha de extraer que esa omisión pueda ser materialmente valorada como una defraudación. Es decir, la omisión de declaración tributaria es sólo una posible maniobra engañosa, pero no implica la automática apreciación del requisito defraudatorio, presupondría una lesión del bien jurídico pero no necesariamente dotada de relevancia penal. Deberá por tanto probarse la vinculación entre omisión y maniobra destinada a provocar error, lo contrario nos llevaría a una presunción en contra del reo no admisible en nuestro modelo de Estado.” Op. Cit. Pág. 75

¹¹⁰⁸ En relación a la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, señala VELASCO CANO, F. (2009) “Para nuestro TS los verbos defraudar y eludir nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero hecho de no pagar para que este delito pueda cometerse, ya lo sea por acción como por omisión. Haría falta alguna maniobra de ocultación que pudiese perjudicar la labor de inspección. (...) Objetivamente el engaño será aquel ocultamiento, ya sea activo, ya sea omisivo, capaz de provocar el riesgo prohibido por la norma. Es esa capacidad de provocar el riesgo prohibido el que diferencia el elemento objetivo del subjetivo del tipo, de ahí que no será conducta típica la realizada con intención de defraudar si, objetivamente, no es idónea para crear el riesgo no permitido.” Op. Cit. Pág. 90

apreciaciones, la conducta delictiva. Como estableció el Tribunal Supremo, en Sentencia de 25 de noviembre del año 2005¹¹⁰⁹, FDº1:

“También se ajusta mejor a la finalidad del tipo delictivo, orientado a sancionar a quien no contribuya a los gastos públicos mediante la elusión del pago de los impuestos que le corresponden, y no a quien solamente omita el cumplimiento de obligaciones formales, como la consistente en presentar una declaración identificando el hecho imponible o en practicar la liquidación con el correspondiente ingreso. En los tributos que se gestionan en régimen de autoliquidación, la regulación tributaria establece un plazo para efectuar la autoliquidación y para hacer efectivo el pago. El deber impuesto, deber de contribuir, se cumple, pues, atendiendo a dos aspectos: declarar y pagar. La infracción de cualquiera de ellos podría tener consecuencias de naturaleza tributaria.

Si embargo, lo que penalmente se sanciona no es la omisión de la declaración por sí misma, formalmente considerada, aislada de cualquier valoración. Ni tampoco el impago, entendido como omisión del ingreso material del dinero, si ha mediado una declaración veraz. Pues el tipo exige una conducta defraudatoria y no el mero incumplimiento de deberes tributarios. De esta forma, la omisión de la declaración solo será típica si supone una ocultación de la realidad tributariamente relevante.”

Por cuanto interesa a nuestro trabajo, la observación de una posible infracción del deber formal y material, por parte de la Administración tributaria -ya sea por acción u omisión- del que pueda resultar un posible delito de defraudación tributaria, aleja de ésta cualquier posibilidad de valoración que pueda caracterizar esa conducta como delictiva, más allá de la simple observación, puesto que tal y como reiteran las Sentencias señaladas, el alcance del ámbito subjetivo del delito es, una cuestión de inferencia del Juez penal.

II.IV.- La cuantía en el delito de defraudación tributaria.

Los aspectos que rodean a la cuantía, como principal motivo -que no el único- de la conexión entre el procedimiento y el proceso, a partir de un posible delito de defraudación tributaria, pueden ser entendidos desde tres perspectivas distintas; en primer lugar, la que establece el momento en que se ha de determinar el importe económico de la cuota defraudada, así como el órgano competente para ello; en segundo lugar, la que pretende distinguir si, la cuantía opera como condición objetiva de punibilidad, o bien, como elemento del tipo, como mecanismo que activa la perseguibilidad penal de los hechos; y en tercer lugar, la referida a las reglas para calcular el importe de la defraudación, en comparación a las reglas de cálculo del importe de la infracción tributaria.

Comenzando por el «momento» en que se ha de calcular la cuota defraudada y el «órgano competente», no debe presentar mayor discusión el hecho de que, si hablamos de «presunta defraudación» será competente para su cálculo el Tribunal penal, dado que en otro caso, nos encontraríamos ante una «presunta infracción», cuya competencia queda

¹¹⁰⁹ Ponente, Colmenero Menéndez de Luarca, Miguel. (EDJ 2005/237389).

reservada a la Administración tributaria. Por tanto, cuando unos hechos de naturaleza contributiva supuestamente delictivos, deban ser conocidos por la Jurisdicción penal, será en esta sede donde deba concretarse el importe, no de la cuota tributaria no ingresada, sino de la cuota presuntamente defraudada¹¹¹⁰.

En el sentido advertido, ha sido hasta ahora la Jurisprudencia¹¹¹¹ la que se ha encargado de situar el momento y, el órgano competente, para determinar el importe de la cuota defraudada¹¹¹². La Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990¹¹¹³, ya estableció que “la determinación del importe de la cuantía defraudada (...) es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la ley”, añadiendo en la de 3 de diciembre de 1.991¹¹¹⁴, que “el pronunciamiento penal no sólo corta la posibilidad de una segunda sanción por vedarlo el principio non bis in idem, sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la

¹¹¹⁰ Esto no impide plantear la cuestión, como ya hemos puesto de manifiesto en un apartado anterior, y a la que volveremos en su momento, en atención a que, una vez iniciado un procedimiento de comprobación e investigación tributario, la cuota resultante no ingresada, pueda o no ser liquidada en esta sede, con carácter previo al traslado de los hechos a la Jurisdicción penal. Como se observa, en el primer caso hablamos de concretar o determinar una cuota presuntamente defraudada en el seno del proceso penal, bien como elemento objetivo de punibilidad, bien con la finalidad de concretar uno de los elementos del tipo, y por tanto, activar -o no-, como reacción contra la vulneración del bien jurídico protegido, la última «ratio legis» del Estado; y en el segundo caso hablamos, de liquidar una deuda en sede tributaria, como consecuencia de un procedimiento de regularización, que no está dirigido a proteger, sino a materializar el principio contributivo constitucional.

¹¹¹¹ Ya apuntaba la AP de Salamanca en Sentencia de 17 de febrero de 1984, bajo la vigencia del artículo 319 del la LMURF que, FDº3 “...si la Hacienda mediante sus inspectores levanta las correspondientes actas y deducen de ellas la existencia de un delito en correcta lógica punitiva-procesal debiera de suspender toda actuación y remitir lo actuado a los Juzgados, pero lejos de ello entra en una innominada relación jurídica con el infractor y hace efectivo el importe del principal que ellos entienden defraudado y añaden los intereses de demora y la correspondiente sanción y acto seguido de este obrar cuando sobrepasa la cifra dicha lo ponen en conocimiento de los Tribunales.” Decimos que ha sido la Jurisprudencia la encargada de delimitar esta cuestión, puesto que el legislador -en materia tributaria- hasta el momento ha pasado de puntillas sobre la cuestión, limitándose a aceptar la transformación de la cuota tributaria no ingresada en responsabilidad civil derivada del delito, pese al intento fallido de atraer para el ámbito tributario la práctica de la liquidación, como tuvimos la oportunidad de observar con el RST (1985) y RGI (1986); *Vid.* Apartado III.III.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo.

¹¹¹² Si bien, la mayor parte de la doctrina, como hemos señalado en otro apartado anterior (*Vid.* Segunda Parte, Apartado III.II.), también considera acertada esta posición, por ahora, y como ya nos posicionamos, no la consideramos la solución correcta, siempre y cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación e investigación.

¹¹¹³ Ponente, Ruiz Vadillo, E. (EDJ 1990/12038). FDº2.

¹¹¹⁴ Ponente, Moyna Ménguez, J.H. (EDJ 1991/11453) FDº5. Anteriormente la Sentencia de 9 de febrero de 1.991 -Pte, Barbero Santos, M., EDJ 1991/1339- FDº3: “La Administración se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el juicio oral y sin sujeción al acta que aquella pudiera haber levantado, de conformidad con lo establecido por el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal...” En el mismo sentido se pronuncia en Sentencias de 9 de marzo de 1.993, FDº2 (EDJ 1993/2321) y 25 de febrero de 1998, FDº2, (EDJ 1998/663).

deuda tributaria”¹¹¹⁵; afirmación que realiza a partir de considerar que “la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo la deuda tributaria.”

El eje por tanto, sobre el que gira la competencia de la Jurisdicción penal¹¹¹⁶ para concretar durante el proceso el importe de la cuota defraudada, responde a que ésta es un “anejo” del delito; es decir, al operar como elemento del tipo -o como condición objetiva de punibilidad-, ha de ser concretado junto al resto de elementos, en sede penal. Esto implica que, es el Juez o Tribunal de este Orden, el que debe adentrarse en el conocimiento y comprensión de la norma tributaria, para situar a partir de un presupuesto de hecho tributario, cual es su cuota contributiva, y a partir de ese cálculo, determinar cual es la cuota defraudada a efectos penales¹¹¹⁷. La posición jurisprudencial y doctrinal que mantienen la fórmula anterior, puede obedecer a una cuestión de lógica procesal, seguridad jurídica, y ante todo por razón de la primacía del ámbito penal sobre el administrativo en materia punitiva que, ante los hechos conocidos por un órgano penal, no obedecería a razón alguna una vez determinado el carácter delictivo de una defraudación, y por tanto la reacción más enérgica del *Ius Puniendi* del Estado, se produjera un traslado de los hechos declarados probados a la Administración que tiene atribuida la función y competencia tributaria, para que en base a éstos, iniciara un procedimiento con el objeto y finalidad de regularizar la situación tributaria penalmente declarada¹¹¹⁸. Es en este caso cuando consideramos acertada la postura que reserva para la Jurisdicción penal la competencia, que sin ser de naturaleza punitiva y por tanto extraña de éste Orden, le permite adentrarse en el complejo mundo de la regularización tributaria. Sin embargo, nada tiene que ver esta

¹¹¹⁵ Criterio que reiteran las Sentencias de la misma Sala, de 24 de febrero de 1993, FDº2. (EDJ 1993/1761), ibidem, en la de 25 de febrero de 1998 en su FDº5, y 26 de octubre de 2.002 (EDJ2002/49742) en su FDº3.

¹¹¹⁶ Que sitúa la Sala Tercera del Tribunal Supremo (S.26-4-1996, Pte. Conde Martín de Hijas, V., EDJ1996/2750) en su FDº4, a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional Nº77/1983, de 3 de octubre (FDº3) “La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera.”

¹¹¹⁷ La simplicidad del planteamiento, como más adelante tendremos la oportunidad de establecer, se verá afectada de otros aspectos como, la intervención previa de la Administración tributaria, y su posterior actuación en el proceso a través de los peritos o peritos-testigos, el momento y extensión del concepto «paralización del procedimiento tributario», o la consideración de si toda la cuota tributaria no ingresada, responde a la calificación de la cuota presuntamente defraudada.

¹¹¹⁸ En este sentido, señalaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de octubre de 2002 -Pte, Saavedra Ruiz, J. EDJ 2002/49742) en su FDº3 3, que “...es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior habida cuenta el principio de preferencia de la Jurisdicción Penal.” Cuestión distinta, como posteriormente veremos, es que la competencia para su cobro sea trasladada a la Administración tributaria.

cuestión de oportunidad¹¹¹⁹, con aquellos casos en que la reacción del *Ius Puniendi* del Estado en este estadio, se produce una vez que la cuota tributaria no ingresada le viene ya determinada, bien por motivo de una actuación administrativa previa, o bien, a partir de una revisión jurisdiccional de otro Orden¹¹²⁰. En el primer caso es evidente que, la liquidación tributaria realizada, en modo alguno condiciona el desarrollo y resultado del proceso, puesto que como decimos, una cosa es la cuota tributaria que no ha sido revisada por un Tribunal¹¹²¹, y otra la cuota liquidada sometida a revisión de un Tribunal

¹¹¹⁹ Se puede expresar de muchas formas, incluidas aquellas que consideran que es una cuestión de supremacía de un Ordenamiento sobre otro. Para nosotros, y de haber mediado una actuación previa administrativa de comprobación e investigación, y en ausencia de una regulación concreta, el concepto «oportunidad» extiende su significado como «ventaja» de que una Administración distinta a la penal, pueda desplegar de forma consentida -que no reglada- su actividad investigadora y pseudo-liquidadora, para completar un expediente que motive la antijuridicidad, culpabilidad y necesidad de punibilidad, de unos hechos sobre los que ésta carece de competencia, a la vez que limita los derechos del contribuyente al no poder acceder -por ausencia de un acto de liquidación- al que nosotros consideramos, el Orden natural predeterminado para el conocimiento de la cuestión regularizadora, como es el Contencioso-administrativo.

¹¹²⁰ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2.006 -Pte., Bacigalupo Zapater, E. EDJ 2006/2843. FDº5-, pone en evidencia la existencia de una liquidación tributaria, si bien el acta de inspección se suscribió en conformidad, motivo por el que entendemos no llegó a producirse una posible prejudicialidad administrativa, al no haber sido recurrida ante la Jurisdicción contenciosa. Como en adelante señala la Sentencia -FDº9- “Con relación al significado de la aprobación de la liquidación por la inspección de la Agencia Tributaria (folios 481 y 702) es necesario insistir en lo dicho al referirnos al primer motivo de este recurrente, es decir, en que dicha decisión administrativa carece del efecto de cosa juzgada respecto de la acción pública penal. La aplicación de los principios establecido en la STC 2/2003 avala la solución que hemos expuesto al desestimar el primer motivo de este recurrente.”, añadiendo que -FDº 10- “Sin duda sería posible argumentar que si el inspector fiscal, que tomó la decisión que consta en el acta de los folios 481/482, consideró correcta la declaración con la liquidación del impuesto sobre las sociedades, ello demostraría que el recurrente fue inducido a error por un representante de la Administración. Sin embargo, la decisión del inspector, que a esta Sala le resulta sorprendente, en todo caso...”

¹¹²¹ Para el Tribunal Supremo (S.9-2-1991, Pte, Barbero Santos, M. EDJ 1991/1339) FDº2, “No existe cuestión prejudicial administrativa, ni compete a la Administración fijar la cuota defraudada. Tal fijación corresponde al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el juicio oral y sin sujeción al acta que aquella pudiera haber levantado, de conformidad con lo establecido por el artículo 741 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal”. La de esta Sala, de 28 de diciembre de 2003 (EDJ 2003/186744, FDº7) señalaba que “La eventual existencia de una liquidación ya efectuada formalmente por la Administración tributaria, al incorporarse al proceso penal por delito fiscal no será otra cosa que una prueba más, sin duda atendible, pero en todo caso sometida al pertinente debate entre las partes, y a la posterior valoración por el Tribunal.” Es de observar el que Tribunal Supremo en ninguna de las Sentencias que se ha pronunciado a este respecto, atiende a la posible nulidad de la liquidación practicada previamente, sino que, la incorpora como una prueba más, cuando en principio, aquello que se hace sin competencia, lo que se dicta a consecuencia de una infracción penal o, cuando se prescinde del procedimiento establecido, debería devenir nulo a todos los efectos, conforme al artículo 62 de la Ley 30/1.992, de 26 de noviembre del RJAPPAC. En este sentido entendemos que, no es la liquidación la que pasa como una prueba más al proceso, sino los hechos contenidos en el acta. Vid, Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de diciembre de 1991, Pte Puerta Luis, L.R. (EDJ 1991/12210) FDº2, en relación a la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990, de 26 de abril. Para la Audiencia Provincial de Granada (S.13-9-2004, EDJ 534/2004) FDº4, “...el carácter de documento publico solo se refiere a uno de los elementos contenidos en el acta, a los hechos en ellas constatados. Por lo tanto, tal carácter no se extiende a la liquidación misma de la deuda tributaria, pues esta no es un hecho sino el producto de operaciones jurídicas y matemáticas, que no pueden ser sustraídas a la discusión que es materia del proceso. En consecuencia, las actas de la Inspección de Tributos solo prueban los hechos constatados en ellas, pero en modo alguno pueden acreditar la corrección de la liquidación tributaria, que es elemento esencial del tipo del delito fiscal. Convertir un informe de funcionarios de Hacienda o un acta de inspección en una pericia implica convertir una cuestión de derecho en una cuestión de hecho. Tales actas o informes solo servirán para acreditar hechos fiscalmente relevantes, pero no para determinar su significación jurídica.”

contencioso, sobre la que deviene una sospecha delictiva. En el segundo caso¹¹²², el asunto se complica desde el momento en que un Tribunal de otro Orden ha revisado la actuación de la Administración, y ha emitido un pronunciamiento determinado; lo que significaría que, de entrar a valorar el Tribunal penal los elementos que configuran la cuota, y alcanzar un convencimiento distinto, podría dar lugar a pronunciamientos contradictorios, alejados entendemos, del principio de seguridad jurídica y justicia material.

A partir de nuestra anterior reflexión, es posible establecer los siguientes conceptos desde la perspectiva del Orden penal:

1º.- El cálculo y determinación de la cuota defraudada, es una cuestión de exclusiva competencia del Juez o Tribunal penal, que tiene como finalidad establecer la cuantificación de la presunta vulneración del bien protegido, como mecanismo de protección de un deber constitucional.

2º.- La existencia de una liquidación previa de carácter administrativo, no vincula al Juez o Tribunal penal a la hora de ejercer su competencia. No quiere decir esto que no pueda existir tal liquidación, sino que la misma, no es un requisito de perseguibilidad del presunto delito.

3º.- Los hechos contenidos en un acta de inspección, pasan al debate procesal como una prueba más sujeta a contradicción.

4º.- La cuota defraudada establecida en la Sentencia, otorga a la Administración un nuevo título para hacer efectivo el cobro de la deuda tributaria.

En función de los anteriores, y en singular referencia a la cuantía, se pueden deducir las siguientes premisas, desde la perspectiva tributaria:

1º.- El cálculo y liquidación de la cuota tributaria no ingresada, es una competencia exclusiva de la Administración tributaria, a través de un procedimiento de comprobación e investigación, que tiene por finalidad regularizar una situación tributaria concreta, que responde al deber contributivo exigido por mandato constitucional.

2º.- La emisión del acto de liquidación no solo es un deber de la Administración tributaria, sino un derecho del contribuyente a ver regularizada su situación tributaria, y en su caso a ejercer su derecho de revisión contencioso-administrativo de ésta.

3º.- La consideración o sospecha de un posible delito de defraudación tributaria, no impide la emisión de una liquidación de carácter tributario, si existen datos suficientes para

¹¹²² Como señalara el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de noviembre de 1991 (Pte, García Miguel, M. EDJ 1991/10433) FDº5 "...las cuestiones prejudiciales jurisdiccionales constituyen un medio para la fijación de los hechos de la sentencia penal en cuanto que los Tribunales de lo penal no pueden «disentir» ni «prescindir» de lo resuelto por las jurisdicciones civil o contencioso-administrativa para formar las premisas lógico jurídicas de su propio fallo, mientras que tratándose de las simples cuestiones administrativas éstas no tienen otro valor que el de constituir meros presupuestos procesales..."

su práctica, puesto que ésta no tiene más transcendencia en el proceso, que una simple cuantificación previa de la posible cuota defraudada.

4º.- La Administración no puede ejercer sus derechos de autotutela, ni los de recaudación, en tanto el Juez o el Tribunal penal, no se pronuncien sobre el carácter delictivo o no de la defraudación.

A partir de una u otra perspectiva el único punto de fricción entre ambos Ordenamientos se produce a partir del inicio de un procedimiento tributario, en la que se detecta un resultado de posible carácter delictivo. En esta situación, la cuestión a discernir es si ese resultado, debe ser concretado en sede tributaria través de una liquidación, o bien simplemente deber ser cuantificado sin emitir la liquidación. La diferencia entre una u otra estriba en permitir al contribuyente ejercer su derecho de acudir a una revisión por parte de los Tribunales contenciosos, que diriman la legalidad de la actuación administrativa - circunstancia que exige un acto administrativo de liquidación previo-, o bien someter la cuestión directamente a una Jurisdicción que, únicamente requiere una cuantificación aproximada de la presunta defraudación.

Con los presupuestos anteriores, se presenta ineludible analizar los pronunciamientos del Tribunal Supremo, en sus Sentencias de 10 de octubre del año 2001¹¹²³, y en la de 30 de octubre¹¹²⁴ del mismo año, en relación a la necesidad de una liquidación tributaria previa al inicio del proceso penal.

Como punto de partida, el primer pronunciamiento establece una cuestión de ámbito prescriptivo en relación al momento de considerar dirigido el proceso contra el imputado; señala la Sentencia en su FDº2 que:

“[L]o que esta en discusión son las exigencias de determinación que debe tener el hecho denunciado para interrumpir la prescripción, es decir para que se pueda entender que el procedimiento se dirige contra el culpable. En esta cuestión parece que el Ministerio Fiscal considera que para la interrupción del plazo de prescripción es suficiente con inculpar a una sociedad de haber cooperado en un delito fiscal, sin necesidad de consignar los hechos imponibles de los que se derivan las obligaciones fiscales infringidas. La Audiencia, por el contrario, ha requerido que los hechos que fundamentan un acto procesal interruptor del plazo de prescripción tengan una mayor determinación.”

Por este motivo considera la Sentencia que, si bien la Jurisprudencia de la Sala ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre el cierto grado de precisión de la persona imputada, no han existido pronunciamientos específicos sobre los requisitos de la determinación del hecho, siendo *“preciso establecer cuales son las exigencias de determinación de hecho en un delito de omisión que permiten afirmar que el*

¹¹²³ Ponente, Bacigalupo Zapater, E. (EDJ 2001/32063).

¹¹²⁴ Ponente, Sánchez Melgar, J. (EDJ 2001/37191).

procedimiento se dirige contra el culpable”, exigencias “que se deducen del principio acusatorio y, consiguientemente del derecho a la defensa”, y que concreta en las siguientes: referencia normativa que impone el sujeto el deber de realizar la acción; especificación de la acción que hubiera dado lugar al cumplimiento del deber; y el sujeto obligado al cumplimiento del deber. A partir de los anteriores, se establece la siguiente afirmación -FDº2.5-:

“En el caso del delito fiscal (...) el hecho sólo estará determinado a los efectos de la dirección del procedimiento contra el culpable en la medida en la que la autoridad tributaria haya procedido, por alguno de los métodos autorizados por los arts. 47/51 LGT a la liquidación, al menos provisional (art. 123.1.2 párrafo LGT, del impuesto, es decir, a la determinación de la deuda fiscal, proveniente del hecho imponible y del sujeto obligado, y sobre esa base haya dado impulso a la iniciación del procedimiento. Sólo a partir de ese momento se puede considerar que existe una determinación del hecho imputable a una persona, pues precisamente la liquidación del impuesto presupone la comprobación de un hecho imponible (...) y la imputación del mismo a un sujeto pasivo del tributo (...). Sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el Juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los arts. 269 y 313 LECr así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma ley. La liquidación provisional del impuesto, por lo tanto, es un presupuesto de procedibilidad, en el sentido técnico que le da la doctrina, es decir: como «circunstancias de las que depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo».”¹¹²⁵

No obstante, es la propia Sala la que matiza lo anterior, aclarando que *“para considerar que el procedimiento se dirige contra el culpable no es suficiente con que en el escrito de denuncia se sugiera que un ciudadano podría haber eludido el pago de un tributo cualquiera. Es necesario que exista una cierta precisión del deber fiscal infringido...”*, considerando a su vez que *“Estas conclusiones tampoco contradicen las de la STS de 9-2-1991, en la que se dijo que la determinación de la cuota defraudada corresponde al Tribunal juzgador. La cuestión aquí planteada no tiene relación alguna con la indudable competencia exclusiva del Tribunal que juzga para determinar la concurrencia en el caso de los elementos del tipo penal, inclusive aquéllos que provienen de la norma complementaria de una ley penal en blanco. Se trata, por el contrario, de la*

¹¹²⁵ Cuestión, para nosotros, de mayor relevancia es lo que señala a continuación la Sentencia, FDº5.6: “A partir de estos presupuestos es claro que el informe de la Agencia Tributaria (...) no cumple con estas exigencias (...) dado que en dicho informe no se ha llegado a practicar ninguna liquidación del referido impuesto. Más aun, en dicho Informe no consta ni siquiera en forma provisional una determinación de la deuda fiscal por el impuesto sobre las sociedades cuyo pago haya sido omitido por las personas que fueron acusadas (...). Por lo pronto, en la pág. 4 del Informe [no citada por el Fiscal] del informe se dice, con carácter general e introductorio, que «esta Unidad procedió, en consecuencia a completar las actuaciones inspectoras con una doble finalidad: de un lado descubrir a los inversores reales titulares de las elevadas cantidades invertidas a través de las sociedades o comunidades que son los que en su caso habrán incurrido en el tipo penal del art. 349 (...), y de otro lado, averiguar la identidad de las personas o Entidades que han puesto al servicio de estos inversores un sistema de colocación de capitales con opacidad frente a la Hacienda Pública». Sin mayores consideraciones, ni reproche alguno, se admite que las actuaciones de la Inspección se dirigieron a la investigación de los aspectos distintos a la regularización tributaria, que rodeaban a la presunta defraudación, eso si, sin necesidad de detenerse en cuantificar ésta.

determinación del hecho imprescindible para dirigir el procedimiento contra el culpable, que es algo diverso de la problemática referida a las facultades del tribunal que dicta sentencia.”

Entendemos que el Tribunal, no se estaba refiriendo al significado tributario de «liquidación provisional»¹¹²⁶, sino al significado de provisionalidad¹¹²⁷ que tiene la cuantificación de una defraudación para la Jurisdicción penal -a la que no condiciona una liquidación previa dictada por la Administración-, y que ha de ser concretada en el proceso. No obstante, y como posteriormente señalaremos, lo relevante no es que deba existir una cuantificación al menos provisional, sino la existencia de ésta como requisito de procedibilidad -que no cuestión prejudicial- para activar la perseguibilidad penal de los hechos, en la medida en que, tal y como viene manteniendo la Sala Segunda del Tribunal, cualquier liquidación emitida previamente por la Administración, será una cuestión más a debatir en el seno del proceso penal; quedando por tanto establecida que, una cosa es la cuantificación que permite la liquidación de carácter tributario, que podrá existir o no con carácter previo al proceso, y otra, el importe que definitivamente sea considerado por el Juez o Tribunal penal como cuota defraudada.

La Sentencia de 30 de octubre de 2001, de la que en principio parece derivar una corrección aclarativa de la anterior¹¹²⁸, sin embargo para nosotros supone una confirmación de lo exigido por ésta.

Parte igualmente esta Sentencia, de unos hechos sustanciados en relación a la distinta prescripción tributaria y penal -a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero¹¹²⁹- si bien en este caso, el inicio del proceso penal se produce a partir de la denuncia presentada por un particular con motivo de una presunta comisión de un delito

¹¹²⁶ Artículo 120 de la LGT (1.963) “Uno. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. Dos. Tendrán consideración de definitivas: a) Las practicadas previa comprobación administrativa del hecho imponible y de su valoración, haya mediado o no liquidación provisional ... c) Las que no hayan sido comprobadas dentro del plazo que se señale en la Ley de cada tributo, sin perjuicio de la prescripción. Tres. En los demás casos tendrán carácter de provisionales, sean a cuenta, complementarias, caucionales, parciales o totales.” Redacción que se mantiene tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria.

¹¹²⁷ Como señala FALCON Y TELLA,R.(2001), no es se exige un acto administrativo de liquidación, sino una concreción del la cuantía del impuesto, lo que no implica que sea necesario un «acto de liquidación» *La «Liquidación provisional» como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de prescripción tributaria. La Sentencia de 10 de octubre de 2001.* Pág.6

¹¹²⁸ A la que algún sector de la doctrina se refiere como “aislada y en abierta contradicción con la jurisprudencia mayoritaria.” *Vid. Manual de Delitos contra la Hacienda Pública.(2008) AAVV. Op.Cit.Pág.91*

¹¹²⁹ De Derechos y Garantías de los Contribuyente, BOE N°50 de 27 de febrero. A la que posteriormente dedicaremos nuestra atención.

fiscal¹¹³⁰ por el denunciado. En cuanto al instituto de la prescripción, señala la Sentencia -FDº2-, en relación al delito fiscal que *“en esta clase de delitos debe concretarse, al menos, el periodo impositivo de que se trate, y el propio tributo afectado, con alguna determinación de la comisión delictiva, si quiera sea muy general, pero de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata, sin que una imputación general (en el caso, generalísima) sea suficiente para la meritada interrupción de la prescripción. (...) En suma, para interrumpir la prescripción basta con la denuncia o querrela, pero con las debidas indicaciones fácticas indiciarias sobre el comportamiento delictivo denunciado, que permitan conocer el alcance genérico de la infracción criminal que se pone de manifiesto.”*¹¹³¹

En referencia expresa al pronunciamiento realizado por la anterior, en relación a la necesidad de una liquidación al menos provisional por parte de la Administración, considera la Sala Segunda del Tribunal que la Sentencia de 10 de octubre *“condiciona la perseguibilidad del delito fiscal -en el caso concreto enjuiciado- a que dentro del plazo de vigencia de la acción de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, se hayan realizado actividades inspectoras por parte de los órganos correspondientes de la Administración de donde se deduzca de forma comprensible la persecución administrativa (eventualmente, penal) que se deduce de la presunta elusión tributaria que se investiga. Pero, en el caso resuelto por la misma -diferente al aquí enjuiciado-, se declaró que «la cuestión, como tal es irrelevante, dado que el Ministerio Público sólo se ha valido de las liquidaciones practicadas por la Agencia Tributaria.»* Según la literalidad del pronunciamiento, entendemos que lo que el Tribunal pone de manifiesto es que los hechos sobre los que se exigía la condena por parte del Ministerio Fiscal, no fueron objeto de investigación alguna una vez iniciado el proceso penal, y por tanto no se ofrecía un mínimo de concreción sobre el presunto comportamiento delictivo, quedando referida la acusación únicamente a lo señalado por el informe de la Inspección, que en ningún caso se había dirigido a investigar la transcendencia tributaria -y en su caso penal- de los hechos sobre los que se pretendía la condena¹¹³²; advirtiendo igualmente este segundo pronunciamiento, en la misma línea

¹¹³⁰ Fue el Fiscal General del Estado el que en fecha 29 de noviembre del año 1994, el que pone en conocimiento de la Sala Segunda del Tribunal Supremo la denuncia -dada la condijio de aforado del denunciado-, incoándose Diligencias Previas el día 30 de abril de 1995.

¹¹³¹ De ahí que entendamos confirmado el postulado de la Sentencia de 10 de octubre, puesto que en definitiva lo que se exige es un importe «provisional» que permita activar la perseguibilidad del presunto delito.

¹¹³² Extremos que aclara el segundo pronunciamiento al señalar que, FDº2: *“la doctrina que tal Sentencia mantiene, en el caso que resuelve, se proyecta sobre aquellos supuestos (como el enjuiciado en la misma) en que la Administración tributaria tenía todos los elementos necesarios para iniciar una acción inspectora, y sin*

jurisprudencial de la anterior -que es la de esta Sala con carácter general desde la entrada en vigor de la LO 2/1985- que, “no se requiere propiamente liquidación, ni siquiera provisional de carácter administrativo (como en el caso de la STS de 10-10-2001), porque tal liquidación corresponderá a los órganos judiciales en fase de enjuiciamiento, los cuales determinarán el alcance de la cuantificación eludida por el acusado”.

No queda por tanto lugar a duda, el hecho de que es la Jurisdicción penal la única competente para proceder a determinar el importe de la cuota defraudada, como tampoco ofrece duda, que no existe ningún impedimento para que exista una liquidación de naturaleza tributaria, previa al proceso penal; lo que sin embargo no significa que¹¹³³, la Administración tributaria, ante la observación de supuestos en los que puedan coincidir circunstancias delictivas, practique una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa. Y entendemos -aunque no lo compartimos- que no la practica, por la sencilla razón de que bajo su perspectiva no responde al criterio de oportunidad provocar el sometimiento de una eventual liquidación tributaria, de la que presume un posible resultado delictivo, a una cuestión de legalidad¹¹³⁴, puesto que sustituyendo su práctica por una cuantificación, consigue eludir un posible trámite jurisdiccional distinto, quedando sometida la cuestión a la Jurisdicción encargada de aplicar la última *ratio legis*, una vez que haya completado el expediente administrativo, con los hechos y pruebas necesarias para despertar el interés penal.

Como ya indicábamos antes, no es lo relevante la existencia de una cuantificación de la cuota defraudada como requisito de perseguibilidad, sino la existencia de ésta con carácter previo al traslado del tanto de culpa, dado que si es posible practicar una cuantificación en sede tributaria, el significado de la provisionalidad lo será respecto al posible carácter penal de la defraudación, y no en cuanto a su carácter tributario, en la medida en que es ese importe y no otro el que la Administración a través de un procedimiento de comprobación e investigación considera exigible, y que de no mediar

embargo, no se practicó, por ninguno de los mecanismos anteriormente citados, pero no es trasladable al caso de autos, en que los datos de donde se deduce la infracción criminal aparecen como consecuencia de la instrucción procesal, investigación judicial que permite al Juez, una vez que tiene conocimiento de la «notitia criminis», a través de los diversos modos que puede ingresar en el proceso penal, con una determinación indiciaria, al menos, respecto del ilícito investigado, y que permita conocer el alcance de la imputación, con la determinación que ya hemos puesto de manifiesto, en anteriores fundamentos jurídicos, pues en este caso no puede decirse que sea necesaria la liquidación administrativa previa, por no contar con tales datos la Administración tributaria, y estar sin embargo el delito en condiciones de ser perseguido, por no haber transcurrido aún el plazo de prescripción a que hace referencia el art. 131 del Código penal.”

¹¹³³ Situación que se produce desde la entrada en vigor de la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal y, de la Ley 10/85, de 26 de abril de modificación parcial de la LGT.

¹¹³⁴ Que es precisamente el derecho del contribuyente a recurrir a la Jurisdicción Contenciosa, para que revise la actuación regularizadora de la Administración tributaria.

cuestiones de índole penal, sería el que serviría de fundamento para practicar la liquidación tributaria correspondiente.

Pero no es este tipo de cuantificación la que se exige desde la Jurisprudencia para activar la perseguibilidad penal de los hechos, sino la indicación de, un periodo impositivo, el tributo afectado, y alguna determinación de la comisión delictiva, si quiera sea muy general, de donde pueda deducirse de qué clase de infracción penal jurídico-fiscal se trata. De esta forma si tiene pleno sentido que sea la Jurisdicción penal la única competente para concretar la cuota defraudada de forma conjunta al resto de elementos que configuran el tipo penal -de existir un procedimiento tributario de comprobación e investigación previo-, puesto que a la Administración tributaria, una vez atisbados indicios de delito, le queda vedada cualquier actuación tendente a continuar -o iniciar- las actuaciones inspectoras en relación a hechos presuntamente delictivos; lo que permite entender el motivo por el que no se exige una liquidación tributaria previa al proceso penal, puesto que la sospecha y el deber de practicar el traslado del tanto de culpa, en teoría, impedirían obtener los elementos suficientes para poder practicar esta liquidación, que al mismo tiempo justifica el motivo por el que la Jurisdicción penal, debe determinar el importe de la presunta defraudación, al ser en esta sede donde, definitivamente tras la investigación y concreción de los hechos, es posible cuantificar la cuota a partir de los datos y pruebas obtenidas.

Cuanto hemos señalado en relación al momento y órgano competente para determinar la cuantía, en supuestos de delito de defraudación tributaria, nos permite concretar nuestra posición en las siguientes posibilidades¹¹³⁵:

Primera.- La Administración tributaria, una vez observados indicios de delito de defraudación, debe practicar una liquidación tributaria siempre que, con los datos que conoce -y no los que pueda conocer persistiendo en la continuación de sus actuaciones¹¹³⁶-, pueda cuantificar el importe de la cuota tributaria no ingresada. En este caso, el posible acceso de la liquidación a una revisión contenciosa-administrativa, debe accionar la prejudicialidad administrativa devolutiva, en espera de la decisión del Tribunal de este Orden. La cuota tributaria determinada por esta jurisdicción, pasará al debate procesal para concretar si reviste, en todo o en parte, naturaleza defraudatoria. De no acudir a esta vía el obligado tributario, la liquidación practicada por la Administración, pasará al debate procesal como una cuestión más, dando lugar a una cuestión prejudicial no devolutiva.

¹¹³⁵ Que establecemos únicamente en relación a la cuantía, y no a otros aspectos que puedan rodear a la presunta defraudación; aspectos que a través de los sucesivos apartados iremos adicionando a nuestro postulado. Una descripción de los tres sistemas de cálculo enunciados, si bien con otras conclusiones, *Vid. Manual de delitos contra la Hacienda Pública* (2008) AAVV.Op.Cit.Pág.91-92; *El delito Fiscal* (2.009) AAVV.Op.Cit.Pág.120-122

¹¹³⁶ Asunto que abordaremos posteriormente, al tratar en este sentido la evolución normativa tributaria.

Segunda.- La Administración tributaria no practicará liquidación alguna cuando, teniendo la sospecha de que un obligado tributario, por un periodo y concepto impositivo determinado, puede haber eludido un importe superior al umbral determinado por la norma penal, sin tener posibilidad de cuantificar¹¹³⁷ la cuota tributaria para practicar una liquidación, paralizará las actuaciones o no las iniciará y, procederá al traslado del tanto de culpa, para que sea en el proceso penal donde se concreten los aspectos objetivos y subjetivos de la presunta defraudación. En este caso, la prejudicialidad administrativa será no devolutiva.

Una vez atendida la primera perspectiva que señalábamos en relación a la cuantía, el siguiente análisis lo dirigimos a las dos posiciones mantenidas por la doctrina y la Jurisprudencia, en relación a considerar la cuantía como condición objetiva de punibilidad¹¹³⁸, o bien, a considerarla como elemento del tipo¹¹³⁹, como posiciones que bajo nuestro objeto de estudio, pueden influir en la conexión entre el procedimiento y el proceso¹¹⁴⁰.

Considerar la cuantía como condición objetiva de punibilidad¹¹⁴¹, se traduce en que la defraudación tributaria es una acción u omisión antijurídica, típica, culpable y,

¹¹³⁷ Casuística a la que posteriormente nos referiremos en otro apartado.

¹¹³⁸ Define esta posición doctrinal CORDERO BLANCO,I.(2000) a partir de que la cuantía “no precisa ser abarcada por el dolo, ni tampoco cabe apreciar las formas imperfectas de ejecución. Esto supone afirmar que las defraudaciones por cuantía inferior al límite constituyen una acción típica, antijurídica, culpable pero no punible, por faltar la condición objetiva de punibilidad. El legislador por cuestiones de prudencia político-criminal, ha restringido la pena a supuestos de cierta gravedad.” *Delitos contra la hacienda Pública y la Seguridad Social*. Pág.21

¹¹³⁹ Para BERTRAN GIRON,F.(2008), si se entiende que la cuantía forma parte del tipo, sería admisible la tentativa de delito, de aquellos que queriendo defraudar no llegan a alcanzar la cuantía; que a sensu contrario, y de ser considerada como condición de punibilidad, se concebiría el delito, en este caso, como de «mera actividad». Igualmente establece que, si la cuantía forma parte del tipo, podrían originarse problemas en relación al error (vencible e invencible) puesto que el desconocimiento de este elemento por el sujeto activo, podría llevar a la impunidad por defraudación imprudente. Partiendo el Autor, de que es un delito que únicamente se puede castigar ante un comportamiento doloso, por imperativo del artículo 12 del de CP, en el primer caso -elemento del tipo- el importe de la defraudación debe ser necesariamente abarcado por el dolo, de modo que no solo es exigible la voluntad defraudatoria, sino también que se quiera defraudar por una cuantía superior a la establecida en el precepto penal. En el segundo caso -condición objetiva- el ánimo defraudatorio (que identifica inserto en el dolo) no tiene porque abarcar el elemento cuantitativo. Op.Cit.Pág.80.

¹¹⁴⁰ La diferencia entre una u otra posición desde el punto de vista penal -simplificando mucho la cuestión-, alcanza a que un error sobre la cuantía -como elemento del tipo- podría excluir la responsabilidad penal, mientras que si es considerada como condición de punibilidad, el error sobre ésta no actuaría como una causa eximente. Sería posible añadir la tentativa como elemento diferenciador entre ambas posiciones, siempre y cuando el delito de defraudación no se hubiera configurado como un delito de resultado.

¹¹⁴¹ RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1983) entendía que considerar la cuantía, bajo esta posición “...supondría desconocer la esencia de las condiciones objetivas de punibilidad, que son por definición hechos ajenos a la acción y a la culpabilidad del autor y de los que éste no responde. El límite cuantitativo es en el delito fiscal una característica del resultado que aparece como efecto de la acción y ha de estar cubierta por la culpabilidad del autor y por consiguiente no puede entenderse como condición objetiva de punibilidad.”Op.Cit.Pág.718.

únicamente punible si supera el importe establecido por la norma penal¹¹⁴², donde el «dolo»¹¹⁴³ exigido en el delito, no requiere aceptar o conocer por parte del sujeto activo el importe económico de la defraudación¹¹⁴⁴; simplemente se conoce -o se puede conocer- que se está defraudando, y al superar el importe económico el umbral del tipo penal, los hechos pasan a tener una presunta naturaleza delictiva, por lo que quedan sometidos para su investigación y enjuiciamiento a la jurisdicción penal¹¹⁴⁵.

Desde esta posición es fácil asimilar que la cuantía, como mera cuestión de política criminal, es lo que distingue la infracción tributaria y el delito, obviando admitir que la diferencia entre ambas infracciones normativas queda compuesta no solo por ésta, sino también por un especial componente cognitivo o intencional¹¹⁴⁶. No requiere el delito fiscal, como ya hemos tenido la oportunidad de establecer, un comportamiento análogo al que debe concurrir en la infracción tributaria, en el que el simple incumplimiento del deber es posible merecedor de una reacción sancionadora, sino que se exige algo más que este simple incumplimiento. De esta forma es posible encontrar una infracción del deber de contribuir, superior al importe del tipo penal, en el que no concurre un elemento intencional, que bien retendría el ilícito en la esfera sancionadora tributaria, o bien actuaría esta, de ser devuelta la causa desde la Jurisdicción penal, al no considerar relevante la conducta. De lo que entendemos, no es posible considerar la cuantía, como la única diferencia entre el ilícito tributario y el ilícito penal¹¹⁴⁷.

¹¹⁴² Posición que se aproxima a la «teoría de la infracción del deber», y en cierta forma con aquella otra que se aleja del carácter patrimonialista del bien jurídico, para atender al concepto de funcionalidad del tributo a través de la protección de los mecanismos que permiten su recaudación.

¹¹⁴³ Para el sector doctrinal afín a esta posición (RODRIGUEZ DEVESA, J.M., PEREZ ROYO, F., GARCIA MARTIN, L., GIMBERNAT ORDEIG, E., BACIGALUPO ZAPATER, E., BUSTOS RAMIREZ, J., MUÑOZ CONDE, F. *Vid.* Citas a pp de este apartado.) la defraudación se identifica con el daño patrimonial causado, situando el dolo en el conocimiento del deber tributario que se incumple. Se defrauda, si sabiendo que se debe tributar, no se tributa.

¹¹⁴⁴ Para BUSTOS RAMIREZ, J. (1986) "... este delito requiere un perjuicio y éste ha de quedar comprendido por el dolo pero a su vez esto no significa que la cantidad precisa que determina el perjuicio ha de estar comprendida por el dolo" puesto que como cita el Autor "lo importante es solo el perjuicio como tal y el límite es solo un criterio puramente político-criminal respecto del modo de sancionar y su medida." *Op.Cit.* Pág. 39 y 292.

¹¹⁴⁵ Como señala GUERRA AZCONA, I. (2008) "Para que podamos hablar de una conducta penalmente reprochable, es preciso que en el agente concurren bien la decisión libre, voluntaria y consciente de actuar (dolo), bien una negligencia (culpa) suficientemente reprobable por su gravedad o por las condiciones específicas que concurren en el propio actor y que exigen de él un especial cuidado en determinadas situaciones", entendiéndose que está plenamente consagrado "el criterio legal y jurisprudencial de la configuración del delito fiscal como un delito doloso que excluye la modalidad culposa en su comisión." *Op.Cit.* Pág. 163-164.

¹¹⁴⁶ Como cita BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE, I. (1995) "un sector minoritario subrayó el carácter objetivo de la defraudación exigiendo únicamente la efectividad del perjuicio. Obsérvese que para esta segunda postura, concurriendo una acción u omisión dolosa, la intervención del Derecho Penal estaría sin más, vinculada a la superación de un determinado tope y, en la estructura de cláusula general que tiene el Código Penal respecto a la imprudencia llevaría a la eventual relevancia penal de estos ataques." *Op.Cit.* Pág. 74

¹¹⁴⁷ Entendemos que, la posición que estima la cuantía como condición objetiva de punibilidad, parte de una premisa fundamentada en que el sujeto pasivo debe conocer la norma jurídico-tributaria y los efectos contributivos derivados de la misma, al igual que se alude a los medios de información que la Administración

Considerar la cuantía como un elemento del tipo¹¹⁴⁸ conlleva a entender que ésta queda comprendida por el dolo¹¹⁴⁹, de modo que no solo se exige una defraudación por un determinado importe, sino que el importe está comprendido en la voluntad defraudatoria¹¹⁵⁰. En esta situación, es posible atender a diversas intensidades a partir de, una voluntad defraudatoria que alcanza al conocimiento -o posibilidad de tenerlo¹¹⁵¹- de

tributaria facilita al contribuyente, como medio de disipar las posibles dudas de éste a la hora de cumplir los deberes tributarios. Si aceptamos la literalidad de estas afirmaciones, que en definitiva son parte de los cimientos de la posición que analizamos, es evidente que en el delito de defraudación tributaria, no debe concurrir un especial elemento malicioso -o dolo de defraudar-, puesto que la simple contravención del deber tributario exigido -dado el deber de conocimiento y posibilidad de información-, por importe superior al umbral del tipo penal, debería ser considerado delictivo. Lo anterior equivaldría a afirmar que, el contribuyente no solo defrauda por el mero hecho de no ingresar el importe exigible, sino porque en definitiva omite un deber de conocimiento, agravado por no recurrir a los sistemas de información que la Administración le proporciona. No obstante, esta posición carece de cualquier encaje lógico, desde el momento en que existen pronunciamientos jurisprudenciales y posiciones doctrinales que ponen en evidencia la discordancia entre, los criterios de aplicación de las normas por parte de la Administración, y las conclusiones alcanzadas por el contribuyente a la hora de entender cumplidas sus obligaciones tributarias. En el mismo sentido, carece también de encaje lógico, que sea la propia Administración la que recurra a medios de interpretación para informar del sentido de una norma tributaria, puesto que esto significa que la norma requiere de una interpretación para poder ser aplicada, lo que evidencia que, ni toda norma tributaria brillan por la claridad de su disposición, ni toda norma tributaria tiene una sola posibilidad de interpretación. A esto hemos de añadir que, es el legislador el que finalmente y tras y largo proceso de implantación, ha delegado en el contribuyente la determinación del deber material de pago, a través de la interpretación que realice de la norma tributaria, lo que conlleva inexcusablemente a establecer que, no todo incumplimiento del deber tributario puede ser sancionado o condenado, por el simple hecho haber sido interpretado de forma distinta al criterio de la Administración.

¹¹⁴⁸ Define esta posición doctrinal CORDERO BLANCO,I.(2000) a partir de que “El límite cuantitativo fijado en el Código Penal marca la frontera entre el delito y la infracción tributaria. A partir de ese límite, considera el legislador que las sanciones administrativas no son suficientes para proporcionar una adecuada protección al bien jurídico, y recurre a la tipificación de la conducta como delito. Esto significa que el límite debe estar abarcado por el dolo, siendo admisibles las formas imperfectas de ejecución”. Op.Cit.Pág21

¹¹⁴⁹ De acuerdo con la RAE, como voluntad deliberada de cometer un delito a sabiendas de su ilicitud; en los actos jurídicos, voluntad maliciosa de engañar a alguien, de causar un daño o de incumplir una obligación contraída. Como concepto de dolo eventual, el que concurre en el autor de un delito que no pretende cometerlo directamente, aunque ha considerado su posibilidad como resultado de su acción. En estas definiciones es posible distinguir entre una conducta que pretende alcanzar el resultado obtenido -dolo directo-, de la que sin pretender el resultado de su acción u omisión lo acepta -dolo eventual-, o aquella en que el resultado no era el pretendido pero era un posible resultado derivado de la conducta -dolo de consecuencias necesarias-. *Vid.* SAINZ CANTERO,J.A.(1990) Lecciones de Derecho Penal. Pág.679

¹¹⁵⁰ Para el sector doctrinal afín a esta posición (AYALA GOMEZ,I., MORALES PRATS,F., MARTINEZ BUJAN PEREZ,C., CHOCLAN MONTALVO, J.A., APARICIO PEREZ, J., SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L., POLAINO NAVARRETE,M., BAJO FERNANDEZ,M., SUAREZ GONZALEZ, C.J. *Vid.* Citas a pp de este apartado.) el delito de defraudación tributaria requiere algo más que la simple contravención de la norma tributaria.

¹¹⁵¹ Como señala la Audiencia Provincial de Granada, en Sentencia de 13 de septiembre de 2004 -Pte, Ramos Almenara, P. EDJ 2004/244691, FDº2- “Habrà de determinarse (...) que fácticamente el sujeto, cuya responsabilidad se pretende, haya asumido el ejercicio de las funciones que llevan aparejado el dominio sobre la vulnerabilidad del bien jurídico.”. En este sentido la Sentencia de la Audiencia Provincial de Toledo de 31 de octubre de 1.995 -Pte., Gutiérrez Sánchez-Caro, M, EDJ 1995/8480, FDº1 “...no pudiendo en modo alguno aceptarse que unas personas que tienen unas responsabilidades en una empresa que puede ser calificada de importante, dado su volumen de ingresos y de empleados a su servicio, pueda desconocer, por complejo que sea, el aspecto fiscal de su gestión económica, sobre todo en aspectos de tan generalizado conocimiento como las obligaciones relativas a llevar una contabilidad, más rigurosa tratándose de sociedades, o a ingresar el denominado IVA, obligación tributaria que cualquier ciudadano conoce, máxime si se trata de personas que como los acusados, administradores de una sociedad, tienen tal volumen de negocio en su empresa.”, para concretar en su DFº2 “ese deber de «contribuir» es conocido por cualquier

que la conducta puede arrojar un resultado económico, que aunque incierto, puede ser superior al establecido por la norma penal¹¹⁵²; una conducta consciente que omite evitar ese previsible resultado¹¹⁵³, o una conducta en la que el importe es perfectamente conocido por el sujeto activo y se elude, por acción u omisión, con la intención de defraudar a la Hacienda Pública¹¹⁵⁴.

La evolución tanto doctrinal como jurisprudencial que venimos estableciendo, ha puesto de relieve que, lejos de ser ésta una cuestión estática y resuelta, mantiene posibilidades de interpretación que en la mayoría de los casos debe ser apreciada en función de los hechos acaecidos, sin que se pueda construir una definición que de forma automática, pueda ser aplicada con carácter general a todos los supuestos de defraudación tributaria.

La Jurisprudencia, desde la primeras Sentencias de la Sala Segunda del Tribunal Supremo¹¹⁵⁵, ha venido entendiendo que la cuantía, es un elemento del tipo. Así la Sentencia de 2 de marzo de 1988¹¹⁵⁶, establecía como requisito imprescindible para provocar la reacción penal, que el perjuicio alcance un determinado nivel -condición objetiva de punibilidad¹¹⁵⁷ - si bien en su FDº4 determinaba que este límite “es

persona, cualquiera que sea su grado de formación, debiendo abarcar inexcusablemente a aquéllos que por su posición económica o por la envergadura de sus empresas -como es el caso-, precisan de una contabilidad adecuada, por ser su gestión económica importante.”

¹¹⁵² Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 -Pte, Conde-Pumpido Tournon, C., EDJ 2003/186744, FDº 27- “...consistiendo el dolo o ánimo defraudatorio en el conocimiento de las circunstancias que generan el deber de declarar y en la voluntariedad de la conducta elusiva, generalmente omisiva.” Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 31 de mayo de 1993 -Pte, Granados Pérez, C., EDJ 1993/5199, FDº Único- “ambos recurrentes eran sabedores de la obligación de realizar las oportunas declaraciones del Impuesto de Tráfico de Empresas por haber efectuado declaraciones anteriores...”

¹¹⁵³ Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de junio de 1985 -Pte, Vega Ruiz, J.A., EDJ 1985/3949- FDº2: “Que el delito (...) implica la responsabilidad, como sujeto activo, de todo aquel contribuyente, natural o jurídico, que en principio resulte obligado al cumplimiento de la prestación tributaria (...)” FDº3: “las funciones propias del procesado, en lógicas deducciones -que no suposiciones- derivadas de su cargo de Presidente del Consejo de Administración, superiores incluso a las atinentes a los administradores (...), conforme a las cuales conocía y sabía, cual si de una persona física se tratara, las obligaciones, derechos y deberes inherentes al cargo...”

¹¹⁵⁴ Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de diciembre de 1990 -Pte, Ruiz Vadillo, E. EDJ1990/12038), FDº1 “En la conducta de la procesada (...) existió dolo específico consistente en el conocimiento de que con su conducta se estaba causando un perjuicio al Erario Público (...) era perfectamente conocedora de la antijuridicidad de su comportamiento y que lo llevó a cabo con el único fin de eludir el pago del impuesto al que venía obligada, en los términos cuantitativos expresados...” Entiende la Sentencia de 9 de marzo de 1.993, que la anterior, “se inclina al segundo” -Pte, Moyna Ménguez, J.H., EDJ 1993/2321, FDº2º-en referencia a la cuantía como condición objetiva de punibilidad, si bien nosotros consideramos que, la condenada en Sentencia lo fue por haber obrado con un dolo directo, al ocultar las bases imponibles y obstaculizar la labor inspectora, con la exclusiva finalidad de eludir el pago de sus impuestos de IRPF; si bien podía desconocer inicialmente el montante definitivo de la cuota que pretendía defraudar, conocía que su elusión superaba el importe señalado en la norma penal, lo que significa entendemos que, su conducta abarcaba la cuantía del delito, o por lo menos la posibilidad de esta.

¹¹⁵⁵ A partir de la entrada en vigor de la LMURF.

¹¹⁵⁶ Ponente, Díaz Palos, Fernando. EDJ 1988/16948.

¹¹⁵⁷ Con referencia a la cuantía como condición objetiva de punibilidad, la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 1985 -Pte, Vivas Marzal, L. (EDJ 1986/3120), FDº1- establecía como “requisito indispensable, para la criminalización de la conducta fraudulenta que la elusión del pago de impuestos

característico del resultado que culmina el tipo objetivo, debiendo el dolo abarcar para configurar el tipo subjetivo, aparte el ánimo específico de defraudar muy patente en la redacción legal que se comenta, el conocimiento de los deberes tributarios cuyo incumplimiento dio lugar a la defraudación, y conciencia de la cuantía de esta última”, con lo que entendemos, sitúa a la cuantía como un elemento del tipo¹¹⁵⁸.

La Audiencia Provincial de Valencia, en Sentencia de 29 de marzo del 1999¹¹⁵⁹, se refería a la cuota defraudada -FDº2- “que se configura como condición objetiva de punibilidad para poder perseguir en esta vía la conducta defraudatoria que se denuncia” si bien previamente alude a que la infracción punitiva contra la Hacienda Pública “*se encuentra integrado por unos elementos insoslayables relacionados con la identificación de los sujetos activos y pasivos, con la conducta esencial que el tipo requiere, con el resultado que debe producirse como consecuencia de la anterior, todo ello adornado por el elemento intencional que en la órbita penal resulta inevitable.*” Entendemos que la mención realizada no establece la cuantía como condición objetiva de punibilidad, en contraposición a ser considerada como elemento del tipo, sino que recurre a la expresión ante una determinada circunstancia, como era la omisión de una autoliquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido en una compraventa de inmueble con condición suspensiva, en la que no se discute en ningún caso el importe de la cuota, sino el momento de su devengo.

La Audiencia Provincial de Córdoba, en Sentencia de 16 de octubre de 2000¹¹⁶⁰, señalaba que:

“la cuestión de si el límite mínimo empleado es elemento del tipo objetivo, que debe ser abarcado por el dolo del autor, con la consiguiente relevancia del error de tipo, o mera condición objetiva de punibilidad, que por su carácter objetivo basta con que concurra, aunque no sea conocida por el autor, sigue siendo discutida en lo doctrina, aunque la jurisprudencia se ha inclinado por su comprensión como elemento del tipo, la S.T.S 9-3-

conseguida, ascendiera a una cantidad igual o superior a dos millones de pesetas”, si bien señalaba en el párrafo anterior que lo relevante a efectos punitivos “es ocultar o desfigurar el hecho tributario o las bases tributarias con el fin de eludir la obligación de satisfacer determinados impuestos y con la evidente intención defraudatoria consiguiente...”

¹¹⁵⁸ Así lo sitúan también el Tribunal Supremo en, Sentencia de 3 de diciembre de 1991 -Pte, Moyna Ménguez, J.H. EDJ1991/11453, FDº5- “la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo...”; Sentencia de 23 de diciembre de 1.991 -Pte, Puerta Luis, L.R., EDJ 1991/12210, FDº1) “Igualmente concurre el elemento objetivo, es decir la elusión del impuesto en cuantía superior a...”; Sentencia de 24 de febrero de 1993 -Pte, Díaz Palos, F. EDJ 1993/1761, FDº1 “El status jurídico del delito fiscal, se ha dicho por esta Sala que la cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito...” Sentencia de 25 de febrero de 1998 -Pte, Moner Muñoz, E., EDJ 1998/663, FDº2 “...que la cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del delito que es, debe ser fijada dentro del proceso penal.” En idénticos términos se pronuncia la Sentencia de 30 de octubre de 2001 -Pte, Sánchez Melgar, J. (EDJ 2001/37191), FDº3-, y la Sentencia de 26 de octubre de 2002 -Pte. Saavedra Ruiz, J. EDJ 2002/49742, FDº3-

¹¹⁵⁹ Ponente, Tomás Tío, José María, EDJ 1999/13589.

¹¹⁶⁰ Ponente, Berdugo y Gómez de la Torre, J.R. (EDJ 2000/48879) FDº5.4ª

93¹¹⁶¹, aunque la STS 20-5-99¹¹⁶² vacile. Esta posición se fundamenta en que el injusto penal debe concebirse como un plus de antijuricidad respecto de la infracción administrativa que se realizaría con el mero incumplimiento del deber sin necesidad de perjuicio adicional. Por ello no basta para fundamentar el injusto penal el mero incumplimiento del deber, sino que se requiere el desvalor cualificado del resultado; por ello el resultado es elemento del tipo objetivo porque afecta al injusto del hecho.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de enero de 2003¹¹⁶³, vino a concretar que -FDº6-:

“El delito contra la Hacienda pública que se comete eludiendo el pago de tributos tiene una estructura evidentemente dolosa porque su autor tiene que abarcar en su conciencia y querer con voluntad libre los elementos objetivos del tipo.”¹¹⁶⁴

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2005¹¹⁶⁵, realizaba la siguiente apreciación:

“Si tenemos en cuenta que el tipo delictivo se ve sometido a una condición objetiva de perseguibilidad y lo que es más importante de punibilidad, uno de los elementos componentes para hacer surgir el hecho criminal, es que la elusión supere una determinada cantidad, lo que es imposible precisar si previamente no se ha realizado la liquidación. Desde una perspectiva culpabilística se puede admitir que la intención defraudatoria surge en el momento en que el sujeto obligado decide causar un perjuicio a la Hacienda pero lo cierto es que, aunque le anime este propósito, su comportamiento ni será perseguible si será punible si no alcanza la suma defraudada la cantidad establecida en el Código Penal, una vez realizada la pertinente liquidación”.

El anterior pronunciamiento, atiende al momento consumativo del delito, a partir de unos hechos en los que se advierte una simulación dirigida expresamente a no cumplir con la obligación material de pago. En este caso no podemos concluir, como parece que se establece, que la Sentencia se pronuncie sobre el criterio de que la cuantía es condición objetiva de punibilidad, y no como elemento del tipo, puesto que de la lectura de los hechos y fundamentos de derecho se desprende precisamente la segunda, al quedar

¹¹⁶¹ Esta Sentencia -Pte., Moyna Ménguez, J.H., EDJ 1993/2321, tras argumentar, en referencia a las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988, 26 de noviembre y 27 de noviembre 1990, 28 de junio, 20 de noviembre y 3 de diciembre de 1991, y la de 31 de octubre de 1992, “que el delito contra la Hacienda Pública exige un elemento subjetivo específico (ánimo de defraudar)...” establece en su FDº2 que “Se cuestiona si esa suma constituye un elemento de tipo penal o es una condición objetiva de punibilidad, como mejor acomodo, en el primer caso, al principio de culpabilidad, y sin necesidad de ser abarcada por el dolo en el segundo, discrepancia que ha trascendido al plano jurisprudencial donde la Sentencia de 2 de marzo de 1983 aceptaba el primer criterio y se inclinaba al segundo la de 27 de diciembre de 1990; se trata, en definitiva, de un elemento inexcusable del delito...”

¹¹⁶² Esta Sentencia -Pte., Martínez Arrieta, A., EDJ 1999/9244, FDº3- al igual que la anterior se refiere a la cuestión en los siguientes términos “El tipo penal exige que la elusión del pago de impuestos supere la cifra de 15.000.000 de pesetas. Este resultado típico, ya entendido como una condición objetiva de punibilidad, ya entendido como un elemento del tipo, es, en todo caso, necesario pues de no ser así no podremos entender que el mismo pueden ser tenido como conducta susceptible de reproche penal por la tipicidad que se sugiere.”

¹¹⁶³ Ponente, Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/966, FDº6. Deducimos que se considera que la cuantía debe ser abarcada por el dolo del sujeto, como elemento objetivo del tipo

¹¹⁶⁴ Partiendo de unos hechos que evidencian la necesidad de recurrir a la estimación indirecta de bases por parte de la Inspección, al no haber concurrido el condenado a las actuaciones de comprobación e investigación tributarias, a las que fue convocado en cuatro ocasiones.

¹¹⁶⁵ Ponente, Martín Pallín, J.A., EDJ 2005/61880, FDº10.

recogida en la conducta de los condenados la voluntad de producir un negocio simulado con la única finalidad de eludir el pago de las cuotas tributarias derivadas de los hechos imponibles realizados¹¹⁶⁶.

Un vez situada la posición jurisprudencial, que entendemos más dirigida a establecer la cuantía como elemento del tipo, y no como condición objetiva de punibilidad, la transcendencia que una u otra postura puede reflejar, consideramos que alcanza al ámbito tributario sobre el momento en que debe ser practicado el traslado del tanto de culpa.

Si partimos de que la cuantía es condición objetiva de punibilidad, el traslado del tanto de culpa debe ser practicado en el momento en que la Administración tributaria conozca que el importe no ingresado, supera -o puede superar- el umbral económico del tipo penal. De esta forma, la conexión entre el procedimiento y el proceso no requiere más que la noticia económica, sin que entendamos necesario ningún otro tipo de valoración en sede tributaria, distinta a la cuantificación de la cuota no ingresada, el periodo al que se refiere, y el sujeto responsable, en línea con lo establecido en las Sentencias del Tribunal Supremo de 10 y 30 de octubre de 2001. A partir de su recepción, serán los órganos de la Jurisdicción penal los encargados de investigar en primer lugar, si la cuantía efectivamente supera el límite económico que como elemento objetivo, requiere el tipo penal, para en segundo lugar establecer, si la conducta del sujeto tributario revela suficiente entidad para ser considerada delictiva. Quiere decir esto que, el análisis del injusto desde la perspectiva penal, se realiza en dos fases: la primera orientada a establecer la superación del límite económico, y solo a partir de quedar comprobada esta circunstancia, la segunda se orientará a concretar si existe el dolo suficiente para considerar delictiva la conducta.

Lo anterior conlleva que bajo esta posición, aquellos supuestos presuntamente delictivos conocidos por la Jurisdicción penal en los que, comprobado el importe de la cuantía, ésta no alcance el umbral económico del tipo penal, serían devueltos a la Administración sin necesidad de entrar a valorar el ámbito subjetivo de la conducta; como también significa que, superado el umbral económico, y al ser éste la condición objetiva que justifica la punibilidad, no sería necesario un especial componente subjetivo para

¹¹⁶⁶ Del Antecedente de Hecho Primero de la Sentencia: “La Sociedad se encontraba sujeta al régimen jurídico-tributario denominado transparencia fiscal, no tributando por medio del Impuesto de Sociedades sino que los beneficios obtenidos, de haberlos, se imputan a los socios de la misma en la fecha de cierre del ejercicio y conforme a la participación de todos ellos en el capital social, correspondiendo a tales socios integrarlos en las bases imponibles de sus declaraciones, ya del Impuesto sobre la Renta de tratarse de personas físicas, ya del Impuesto de Sociedades de serlo jurídicas (...) Consciente aquel que los importantes beneficios obtenidos una vez repercutidos en su declaración fiscal personal comportaría una elevada cuantía a satisfacer a la Hacienda Pública, ideó un plan para burlar sus obligaciones fiscales.”

considerar reunidos todos los elementos del tipo, puesto que la simple defraudación ya es - para esta posición- característica suficiente del delito, al igual que la simple negligencia es suficiente en la infracción tributaria, siendo la única diferencia entre uno u otra, el importe económico eludido, en la primera, o no ingresado, en la segunda.

Bajo esta posición entendemos que, al ser la cuantía el único resorte que activa el mecanismo de intervención penal, no obedece a ninguna razón que no exista un acto de liquidación previo al proceso, de tener la Administración elementos suficientes para concretar la cuantía supuestamente delictiva, puesto que el ámbito subjetivo no solo trasciende de sus competencias, sino que es un ámbito exclusivo del tipo penal, y no de la infracción administrativa. Circunstancia distinta, y como ya señalamos anteriormente, es que no pueda la Administración proceder a la liquidación, sin inferir en aspectos de investigación propios de la Jurisdicción penal, situación en la que entendemos que, la Administración debe practicar el traslado del tanto de culpa, señalando el importe aproximado de la presunta defraudación -a su juicio superior a la establecida en la norma penal- para que sea en el proceso donde se concrete el importe a que alcanza ésta. En este sentido y, desde la posición que mantenemos, entendemos que será la Administración la que deba decidir cuales serán sus actuaciones, una vez advertida la posible naturaleza delictiva de los hechos conocidos. Si considera que con los datos que conoce, es posible practicar una liquidación, deberá realizar ésta, y ofrecer al sujeto la posibilidad de acudir a la vía revisora a que tiene derecho, siendo posible que un Tribunal contencioso no aprecie idénticas conclusiones regularizadoras a las alcanzadas por la Administración. De no considerar suficientes los datos de que dispone, podrá optar por dos soluciones: la primera, proceder al traslado del tanto de culpa, manifestando la sospecha de un posible delito a partir de una cuota aproximada; o la segunda, continuar con sus actuaciones hasta obtener los datos necesarios que le permitan calcular la cuota y fundamentar su sospecha, lo que sin duda, y de ser necesaria la participación del sujeto tributario, impregnaría tanto a las actuaciones como a la prueba obtenida de una ilicitud que en teoría, perjudicaría el desarrollo del posterior proceso penal.

Si partimos de que la cuantía es un elemento del tipo, y por tanto que debe ser abarcada por el dolo del autor, será esta un componente más a la hora de realizar el traslado del tanto de culpa, puesto que el ámbito subjetivo de la acción u omisión que conduce a la ausencia del ingreso tributario, condiciona el deber de traslado. A diferencia de la posición anterior -condición objetiva de punibilidad- en la que el deber de traslado se produce en relación únicamente a la cuantía, bajo esta posición -elemento del tipo- el deber de traslado contiene una suerte de valoración en sede tributaria, en relación a la conducta del

contribuyente. Quiere decir esto que, en el caso de ser observado un impago tributario por importe superior al establecido por la norma penal, la Administración, además de considerar los elementos que conducen a la cuantificación de la cuota, debe considerar los elementos subjetivos que coinciden junto a la anterior, para posteriormente establecer a través de un juicio de valor, si la cuantía queda integrada en la conducta que revela el supuesto delictivo. La diferencia fundamental a este respecto, entre la anterior posición y ésta, es que en la primera rige el principio de simple negligencia en relación a la conducta, mientras que si la cuantía es elemento del tipo, la conducta no puede ser identificada con la simple negligencia, sino como señala la Jurisprudencia, debe contemplar algo más, siendo precisamente ese componente subjetivo añadido, lo que diferencia la infracción tributaria del delito fiscal.

Bajo el prisma de esta posición, consideramos que la emisión de una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa, no debe revestir problema alguno, si la Administración tiene datos suficientes para practicarla. En este caso, consideramos que la proyección regularizadora de las actuaciones tributarias, no deben confundir el concepto contributivo con el sancionador. Una vez practicada la liquidación podrá o no el contribuyente acudir a una revisión de la liquidación, y una vez confirmada ésta -o firme al no haber acudido a esta vía el contribuyente-, si persiste la sospecha delictiva sobre los aspectos subjetivos de la acción u omisión, es cuando deberá procederse al traslado del tanto de culpa. En este caso, mientras que no exista una confirmación -o firmeza- de la liquidación, no sería posible practicar el traslado puesto que la actuación de la Administración carecería del control jurisdiccional contencioso al que se encuentra sometido por cuestión de la materia¹¹⁶⁷. Por el contrario, en el caso en que la Administración no tenga los datos suficientes para poder practicar una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa, éste partirá de una cuantificación de forma

¹¹⁶⁷ No se debe confundir esta afirmación, identificando la liquidación como un requisito de procedibilidad, o con la prejudicialidad administrativa en sede penal. El requisito de procedibilidad se identifica con el cálculo de una cuota o bien con la liquidación de ésta, como presupuesto necesario para proceder al traslado del tanto de culpa, lo que se identificaría con la posición de que la cuantía es condición objetiva de punibilidad; la prejudicialidad requiere un acto que podría conllevar a la paralización del proceso penal, en tanto la Jurisdicción competente por razón de la materia decida sobre el asunto. Nuestra posición -considerando la cuantía como elemento del tipo- parte de que, mientras que no exista un acto firme, o bien un acto confirmado por un Tribunal contencioso, no existe uno de los elementos del supuesto delito, puesto que solo una vez firme, o confirmada la liquidación, es posible integrar ésta en el ámbito subjetivo; momento a partir del cual es posible practicar el traslado del tanto de culpa puesto que la sospecha contiene los elementos esenciales que presupuestan el presunto delito.

aproximada el importe que considera exigible, junto a los motivos que considera de ámbito subjetivo¹¹⁶⁸.

No obstante y, al igual que ya señalamos en relación a la otra posición, de considerar la cuantía como elemento del tipo, la Administración tributaria podrá optar también por las dos soluciones que establecíamos: practicar al traslado del tanto de culpa, manifestando la sospecha de un posible delito a partir de una conducta de la que resulta una cuota aproximada, superior a la establecida para el delito; o la segunda, continuar con sus actuaciones hasta obtener las pruebas necesarias sobre el aspecto subjetivo de la defraudación, así como los datos necesarios para calcular la cuota no ingresada, lo nos llevaría también a plantear, y de ocultar al contribuyente la verdadera intención y trascendencia de las actuaciones tributarias, que éstas se traducirían en unas actuaciones de investigación de naturaleza penal, y por tanto inválidas en cuanto a su desarrollo y nulas en cuanto a su resultado, al ser unas actuaciones reservadas a la Jurisdicción penal, una vez puesto en su conocimiento de ésta la sospecha del delito.

Si trasladamos el significado de las dos posiciones que analizamos -en relación a los pronunciamientos jurisprudenciales que venimos señalando- a la conexión que debe producirse entre el procedimiento y el proceso, entendemos que el delito de defraudación tributaria requiere para activar los mecanismos de persecución penal que la cuantía alcance un determinado importe -condición objetiva- para considerar su punibilidad, la cual, no es posible en tanto el ámbito subjetivo de la conducta -elemento del tipo- no abarque la cuantía como resultado de ésta. Traducido, como decimos, lo anterior al ámbito de la conexión entre el procedimiento y el proceso, la cuantía y el ámbito subjetivo que la rodea, deberán ser puestos en conocimiento de la Jurisdicción penal, una vez firme o confirmada la liquidación, de no haber sido necesaria la participación del contribuyente con carácter previo; o bien procederá la conexión, sin practicar liquidación, cuando existan sospechas de que tanto la cuantía como la conducta revelan indicios de delito, y por tal motivo no es posible la continuación de las actuaciones en sede tributaria que proporcionarían los datos y pruebas necesarios para cuantificar y practicar la liquidación, sin incurrir, tanto en una invasión de competencias del órgano penal, como una vulneración de derechos del contribuyente.

La última perspectiva en relación a la cuantía, a que nos referíamos al inicio de este apartado, atiende a la forma de cálculo de la cuota defraudada en sede penal, que alberga

¹¹⁶⁸ Es obvio que en este caso, es imposible acudir por parte del contribuyente a la revisión de las actuaciones de la Administración, puesto que no existe acto que permita iniciar esa vía, siendo en sede penal, donde deba ofrecer las consideraciones que considere a efectos del cálculo de la cuota que pretenda desde su perspectiva.

algunas diferencias sustanciales con el cálculo de la cuota tributaria. El artículo 349.2 del Código penal (6/1995) establece las siguientes reglas de cálculo¹¹⁶⁹:

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

La primera apreciación es la distinción entre «periódicos o de declaración periódica»¹¹⁷⁰, de que aquellos en los que la liquidación del hecho imponible es «inmediata»¹¹⁷¹; la segunda, se refiere al periodo temporal sobre el que se debe computar la cuota defraudada, de modo que, de ser el periodo de declaración inferior a doce meses, la cuota defraudada quedará referida al año natural. Por tanto, la norma penal parte de dos conceptos -periodo impositivo o de declaración y, año natural-, que no estando definidos en la norma penal, exigen establecer con carácter previo al análisis que se haga sobre este aspecto de la cuantía, cual es el significado que se pretende desde el Orden punitivo.

¹¹⁶⁹ Redacción que, salvo por la sustitución de «si se tratase» por « si se trata», y «fuera inferiores» por «son inferiores», pasará si más alteraciones (a través del artículo 305 del Código Penal tras la reforma operada por la LO. 10/1995, de 23 de noviembre, y la LO 15/2003, de 25 de noviembre) hasta la LO. 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, en la que el apartado segundo queda con la siguiente redacción: “2. A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior: a) Si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada periodo impositivo o de declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. No obstante lo anterior, en los casos en los que la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva, el delito será perseguible desde el mismo momento en que se alcance la cantidad fijada en el apartado 1. b) En los demás supuestos, la cuantía se entenderá referida a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación.”

¹¹⁷⁰ Para MERINO JARA,I. y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L. (2004) con el término «declaración periódica» “se quiere resaltar que el eje distintivo no se establece entre obligaciones aisladas, sino entre obligaciones que tienen que declararse esporádicamente y obligaciones que tiene que declararse periódicamente. Con ello se evita que, por ejemplo, tributos cuyo devengo es instantáneo pero cuya declaración es periódica, como el IVA, puedan quedar en muchas ocasiones fuera del delito fiscal en la medida en que la cuota resultante de cada operación sea inferior al límite mínimo...” *El delito fiscal*. Pág.122.

¹¹⁷¹ En el primer caso se encuentran los tributos que, con carácter general reúnen o pueden reunir -desde la perspectiva penal- una pluralidad de hechos imposables sobre los que se practica una liquidación de cómputo tributario anual, como el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades, y con cierta discusión, el Impuesto sobre el valor Añadido; en el segundo caso, nos encontramos con tributos en los que cada hecho imponible se debe declarar de forma individual. Dentro de esta distinción, no se deben confundir, los conceptos de devengo, liquidación y declaración periódica. El ejemplo más claro es el Impuesto sobre el Valor Añadido, en comparación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados. En el primero, el hecho imponible es de devengo inmediato -salvo excepciones- y su declaración-liquidación se produce de forma trimestral o mensual; periodos que, al ser inferiores a doce meses, la norma penal eleva el cómputo de la defraudación al año natural. En el segundo, el hecho imponible es de devengo instantáneo -también, salvo excepciones- y su declaración se exige en un determinado plazo, sin posibilidad de aglutinar en cómputo anual, los distintos hechos imposables devengados en el transcurso del ejercicio.

La expresión «periodo impositivo o de declaración», es obvio que responde a un concepto de naturaleza tributaria, por lo que a partir del carácter de norma penal en blanco -o parcialmente en blanco-, es lógico la búsqueda del significado a partir de su origen. Las normas tributarias con carácter general, recogen los periodos impositivos, de declaración, de liquidación, y de ingreso, en los Títulos dedicados a la «gestión del impuesto»¹¹⁷². La Ley 18/1991 del IRPF¹¹⁷³, establecía en su artículo 93 que el periodo de la imposición era el año natural, devengándose el impuesto el 31 de diciembre¹¹⁷⁴; señalando en el artículo 97, que los sujetos pasivos, al tiempo de presentar su declaración, deberían determinar la deuda tributaria e ingresarla en los plazos establecidos. La Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades¹¹⁷⁵, establecía en su artículo 142 que, la declaración se presentaría en el plazo de los veinticinco días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo¹¹⁷⁶, debiendo -art.143- autoliquidar la deuda determinada al momento de presentar la declaración¹¹⁷⁷. El Reglamento del Impuesto sobre el valor Añadido¹¹⁷⁸, establece en su artículo 71.3 que el periodo de liquidación coincide con el trimestre natural o -art.71.3.1º y 2º- con el mes natural, debiendo ingresar la deuda determinada en los veinte días naturales siguientes al periodo de liquidación, salvo el último periodo del ejercicio -art.71.4-, que se declara, liquida e ingresa en los treinta días naturales siguientes a este periodo. A diferencia de los dos impuestos anteriores, el Impuesto sobre el Valor Añadido¹¹⁷⁹ no exige una declaración-liquidación anual, debiendo

¹¹⁷² La LGT(2/1985 y 25/1995) no hace especial referencia a los periodos impositivos de declaración y de liquidación, quedando recogidos en ésta los efectos de su incumplimiento, a través de las infracciones tributarias. En sentido contrario, con carácter general (*Vid.* como excepción parcial Art.170 y 171 de la LIVA 37/1992, de 28 de diciembre), la normativa de cada tributo recoge la gestión de éste, y se remite a la LGT o a su normativa de desarrollo, en cuanto a las infracciones y sanciones. (*Vid.* art.104 LIRPF)

¹¹⁷³ BOE N°136, de 7 de junio.

¹¹⁷⁴ Salvo situaciones en las que el periodo impositivo no coincide con el año natural, por cuestión de fallecimiento, divorcio o, cambio de residencia habitual. *Vid.* art.12 y art.94 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, BOE N°136, de 7 de junio. Es posible encontrar situaciones singulares en este escenario, como por ejemplo, un sujeto que hubiera optado por la tributación conjunta, junto al cónyuge fallecido, omitiendo el pago de una cuota, y en su declaración individual por el resto del periodo impositivo, omita el pago de otra cantidad, de la que el resultado sumatorio conjunto superase el umbral económico del tipo penal.

¹¹⁷⁵ BOE N°310, de 28 de diciembre de 1995.

¹¹⁷⁶ Que el artículo 24 de la LIS hace coincidir con el ejercicio económico de la entidad, que no excederá de doce meses, devengándose -art.25- el último día del periodo impositivo.

¹¹⁷⁷ A diferencia del IRPF, el IS no hace referencia al año natural, sino al periodo del ejercicio económico, al poder solicitar los sujetos del impuesto un periodo distinto; de ahí la regulación tanto, del plazo máximo de doce meses de duración y, el plazo de declaración liquidación e ingreso, en los 25 días siguientes a los seis meses de la finalización del periodo impositivo.

¹¹⁷⁸ Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE N°314, de 31 de diciembre.

¹¹⁷⁹ Respecto este Impuesto -al que nos referiremos con mayor detalle posteriormente-, quedando encuadrado a efectos del precepto penal en los de declaración periódica, entendemos que no responde a la concepto liquidatario anual a que se refiere la norma penal, puesto que la declaración resumen anual, pese a integrar los resultados de las declaraciones trimestrales o mensuales del ejercicio, no contiene liquidación alguna. El origen de esta situación la encontramos en la obligación de incorporar en el sobre de declaración anual del

presentar -art.71.7 del Reglamento del Impuesto- una declaración-resumen en la que se incluyen con carácter anual, las magnitudes y conceptos sujetas al Impuesto, declaración que en ningún caso obliga a practicar ingreso alguno.

Conforme a los anteriores, resulta evidente que las normas tributarias se refieren a «periodo impositivo» para establecer el ámbito temporal durante el que se devenga la cuestión contributiva derivada de los distintos hechos imposables, a cuyo término se inicia el periodo de declaración, liquidación e ingreso. Este «periodo impositivo» puede coincidir con el «año natural» -IRPF-, o con un periodo no superior a doce meses -IS-, o con un periodo no superior a tres meses -IVA-, sin que las normas tributarias establezcan un criterio distinto sobre los plazos en que se exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales.

Por tanto, lo que establece la norma penal es un sistema de ámbito temporal diferente¹¹⁸⁰ -en algunos casos- para el cálculo de la cuota defraudada, que pudiendo estar más o menos justificado, puede plantear situaciones en las que, no coincidiendo el «periodo impositivo» o de declaración que pretende la norma penal con el tributario, de lugar a que, ante la observación en el segundo de un posible delito de defraudación, no será posible trasladar su conocimiento a la Jurisdicción penal, en tanto que no se cumplan los plazos previstos para considerar la defraudación delictiva. Pueden ser ejemplo de lo anterior, el impago de retenciones o ingresos cuenta trimestrales en el IRPF, de pagos a cuenta del IS, o de autoliquidaciones de IVA -trimestrales o mensuales-, por importe superior a umbral del tipo penal en sus «periodos impositivos» de carácter tributario, que

Impuesto, una copia de las declaraciones periódicas, obligación que desaparece en la Orden EHE/340/2.008, de 1 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3397/2.006, de 26 de octubre, en la que se prueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual Impuesto sobre el valor Añadido. BOE N°292, de 4 de diciembre. El motivo responde a la Orden EHA/3435/2.007, de 23 de noviembre, que aprueba los modelos de autoliquidación 117, 123, 124, 126, 128 y 300, en la que su artículo 2 establece que “Se aprueban los modelos de autoliquidación que a continuación se relacionan, cada uno de los cuales consta de los dos ejemplares siguientes: Ejemplar para el declarante. Ejemplar para la Entidad colaboradora-AEAT.” La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 20 de enero de 1999, (BOE N° 19 de 22 de enero) en la que se aprobaron los modelos 300 y 330 del declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, señalaba en su artículo primero: “Se aprueba el modelo 300, «Declaración trimestral del Impuesto sobre el Valor Añadido» en euros, que figura como anexo I en la presente Orden y que consta de tres ejemplares: ejemplar para el sobre anual, ejemplar para el sujeto pasivo y ejemplar para la entidad colaboradora.”

¹¹⁸⁰ Señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 5 de octubre de 2015 -Pte., Soriano Soriano, J.R., EDJ 2015/188261, FD°8.- que “La combatida no diferencia adecuadamente que la determinación de la conducta debatida, como en todo proceso penal, se ha de producir en el plano judicial en un juicio contradictorio, en el que el Tribunal sentenciador valorará las pruebas aportadas, al objeto de comprobar, si conforme a la normativa tributaria, se ha producido la defraudación dineraria, tomando como referencia las normas específicas que establece cada uno de los tributos de forma particular. No es posible que la determinación de la cuota defraudada se alcance a través de criterios que el prudente arbitrio del Tribunal tenga por conveniente señalar.”

no alcanza naturaleza delictiva hasta no cumplir el periodo de liquidación penal, o el año natural.

Otra cuestión relacionada con la cuantía¹¹⁸¹ a efectos penales, es la posible adición de cuotas defraudadas de distintos ejercicios hasta alcanzar el umbral económico del delito¹¹⁸². En el Impuesto sobre Sociedades, se pueden plantear ciertas interpretaciones al poder solicitar las empresas un periodo impositivo que no coincida con el año natural¹¹⁸³, o resultar otro tipo de circunstancias que determinan el devengo del impuesto antes de alcanzar el año natural¹¹⁸⁴, lo que podría requerir la suma de cuotas de dos periodos

¹¹⁸¹ Como también lo es, si los recargos del artículo 58 de la LGT (25/1995) han de ser considerados parte de la cuota defraudada, partiendo de la teoría de la cuota de formación compleja, o bien de la independencia de conceptos tributarios de los que cada uno debe superar el límite económico del tipo penal. Vid. en este sentido MERINO JARA, I. y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L. (2004), Op.Cit. Pág. 123-124

¹¹⁸² En este sentido, respecto al IRPF, un contribuyente podría defraudar 14.999.999 pesetas, durante cuatro ejercicios consecutivos, y no por ello ser delictiva las elusiones.

¹¹⁸³ Ley 43/1.995 de, 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE N°310, de 28 de diciembre. Artículo 24. Periodo impositivo. 1. El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. 2. En todo caso concluirá el periodo impositivo: a) Cuando la entidad se extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero. 3. El periodo impositivo no excederá de doce meses. Artículo 25. Devengo del impuesto. El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo. impositivo no excederá de doce meses. En el Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de marzo, por el que se prueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE N°61, de 11 de marzo) quedaría recogido en los artículos 26 y 27. Artículo 26. Periodo impositivo. 1. El periodo impositivo coincidirá con el ejercicio económico de la entidad. 2. En todo caso concluirá el periodo impositivo: a) Cuando la entidad se extinga. b) Cuando tenga lugar un cambio de residencia de la entidad residente en territorio español al extranjero. c) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la no sujeción a este impuesto de la entidad resultante. Al objeto de determinar la base imponible correspondiente a este periodo impositivo se entenderá que la entidad se ha disuelto con los efectos establecidos en el artículo 15.3 de esta ley. d) Cuando se produzca la transformación de la forma jurídica de la entidad y ello determine la modificación de su tipo de gravamen o la aplicación de un régimen tributario especial. La renta derivada de la transmisión de elementos patrimoniales existentes en el momento de la transformación, realizada con posterioridad a ésta, se entenderá generada de forma lineal, salvo prueba en contrario, durante todo el tiempo de tenencia del elemento transmitido. La parte de dicha renta generada hasta el momento de la transformación se gravará aplicando el tipo de gravamen y el régimen tributario que hubiera correspondido a la entidad de haber conservado su forma jurídica originaria. 3. El periodo impositivo no excederá de 12 meses. Artículo 27. Devengo del impuesto. El impuesto se devengará el último día del periodo impositivo.

¹¹⁸⁴ Vid. en este sentido la regulación establecida en el art.7 de la Ley 43/1995, en cuanto al cese de actividad, cambio de residencia, la transformación de la personalidad jurídica de la entidad. Sobre esta última cuestión se plantea (Vid. El Delito Fiscal, 2009 -Ed.Ciss- AAVV. Pág.118) la posibilidad de adicionar las cuotas defraudadas por la entidad originaria y por la que la sucede, en relación al mismo año natural, al igual que se propone una adición de las cuotas defraudadas en dos periodos impositivos diferentes, hasta alcanzar el computo del año natural. Ambas posibilidades se proponen desde una aplicación analógica del artículo 305.2 del CP, si bien entendemos que sería difícil su planteamiento desde esta postura, al no ser precisamente la analogía un concepto libremente aplicable en la norma punitiva. En este sentido tiene establecido el Tribuna. Supremo, en Sentencia de 3 de enero de 2003 –Pte. Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/966, FD°12, que “Como se dice en nuestra Sentencia 2476/2001, en que se aplica ya la normativa del vigente CP (...) «aunque el delito fiscal -y concretamente, el de elusión del pago de tributos- tiene cierta semejanza con muchos delitos contra el patrimonio y el orden socioeconómico a los que es aplicable indiscutiblemente la figura del delito continuado en caso de concurso real, la definición legal del tipo que nos ocupa, así como la diversidad de los deberes fiscales que son vulnerados mediante su comisión, condicionados cada uno de ellos por hechos imponibles diferentes, ejercicios temporalmente distintos e incluso por plazos de declaración y calendarios diversos, le dan al delito fiscal una estructura específica difícilmente compatible con la continuidad delictiva, nunca apreciada por esta Sala que, en Sentencias como las 1493/1999 y 20/2001, ha castigado por separado los múltiples delitos fiscales cometidos en cada caso sin plantearse siquiera la posibilidad de unificarlos en un delito continuado. Como se dice en nuestra reciente Sentencia 1629/2001, de 10 de octubre, en que ya ha sido

impositivos distintos al concepto de «año natural», o de distintos sujetos tributarios, para superar el límite económico del tipo penal. Para APARICIO PEREZ¹¹⁸⁵ no es posible adoptar una posición concreta, puesto que habrá de analizar cada caso concreto para determinar si el incumplimiento se produce en el marco de una misma obligación tributaria, concepto y periodo, y con identidad de sujeto pasivo.

En relación a los tributos de devengo y liquidación instantánea, en los que cada hecho imponible es susceptible de declaración de forma individual, y a diferencia de los anteriores, es posible cometer más de un delito de defraudación tributaria en un mismo ejercicio, siempre y cuando por cada uno de los conceptos tributarios se haya superado el importe económico del tipo penal¹¹⁸⁶.

En particular referencia al Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo un impuesto de devengo instantáneo, su declaración-liquidación obedece desde la perspectiva penal, al concepto de declaración periódica, puesto que de otra forma se requeriría una defraudación superior al límite económico en cada una de las operaciones realizadas, significando que la reacción punitiva penal se produciría únicamente cuando una operación, o varias

planteado expresamente el problema, cuando el texto del art. 305 CP describe la acción como la elusión del pago de tributos se refiere a infracciones particulares que sólo pueden ser infracciones de deberes específicos propios de cada tributo, de suerte que si se presentan varias declaraciones fiscales fraudulentas referidas a distintas especies de tributos, se cometerán por regla varios hechos independientes, incluso cuando las declaraciones estén referidas al mismo ejercicio fiscal. Y si la singularidad de cada impuesto es un obstáculo para que la elusión de su pago se amalgame con la del pago de otro de distinta naturaleza, la redacción del apartado 2 del art. 305 lo es también, como se dijo en Sentencia de 9-3-93, para que el impago del impuesto correspondiente a un período impositivo o declaración pierda su condición de delito independiente y se funda, en un delito continuado, con el impago del mismo impuesto correspondiente a otro período. Se establece en el mencionado apartado 2 del art. 305 CP que, a los efectos de determinar la cuantía de quince millones de pesetas, a partir de la cual la defraudación a la Hacienda Pública se convierte en delito, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o de declaración si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones periódicos o de declaración periódica. Resulta lógico deducir de esta norma que si las defraudaciones cometidas en distintos períodos y referidas al mismo impuesto no pueden sumarse para que la cuantía total de las mismas convierta en delito lo que de otra forma sería una pluralidad de infracciones administrativas, no puedan sumarse tampoco las cantidades defraudadas en delitos cometidos en distintos períodos para que la pluralidad de delitos sea castigada como uno solo continuado."

¹¹⁸⁵(1997) Op.Cit.Pág.231

¹¹⁸⁶ Es posible un delito de defraudación por el Impuesto sobre Sucesiones, otro por el Impuestos sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si superan cada uno de estos el importe establecido por la norma penal. No es posible, por el contrario, adicionar los dos para alcanzar la cifra, incluso en aquellos casos en que se haya omitido el pago por un mismo concepto impositivo en varios hechos imposables distintos. Vid. en relación a la posibilidad de delito continuado, *Manual de delitos contra la Hacienda Pública*, (2008) AAVV Op.Cit.Pág.96. Por su parte MERINO JARA,I y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L. (2004) "El modo en que se determina la cuota defraudada imposibilita la aplicación de la figura del delito continuado para resolver determinados supuestos concursales, puesto que no se trata de un delito contra el patrimonio (...) ni lo permiten las reglas para la determinación de la cuantía defraudada a la Hacienda Pública, pues cada defraudación debe determinarse individualmente, por concepto concreto e individual, no siendo lícito sumar las defraudaciones cometidas en el mismo tributo en distintos periodos, ni en varios tributos, ni siquiera cuando hayan sido devengados en el mismo periodo o correspondan a tributos devengados a distintas haciendas. No cabe negar que, en ocasiones, se dan los requisitos del delito continuado, pero ha de tenerse en cuenta que su aplicación dejaría sin contenido las individualización de infracciones establecidas en el artículo 305.2 del Código penal. Obviamente debe primar la regulación específica sobre la genérica del artículo 74 del Código Penal." Op.Cit.Pág.122-123

independientes, superasen el límite económico, y no cuando la suma de las operaciones del año natural superen éste¹¹⁸⁷. No obstante, existen indudables diferencias entre el concepto de retenciones, ingresos a cuenta o pagos fraccionados, de aplicación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o en el Impuesto sobre Sociedades, y las declaraciones periódicas del Impuesto sobre el Valor Añadido, que en ningún caso tiene el carácter de «a cuenta» de una liquidación de cómputo anual¹¹⁸⁸, así como en relación al significado que de obligación formal y material de la obligación tributaria, devengo y periodo de liquidación establece de la normativa de fiscal, que prevé reacciones sancionadoras ante eventuales incumplimientos, sin necesidad de esperar a la conclusión del plazo de declaración anual.

Las anteriores afirmaciones no obstante, no son compartidas por los pronunciamientos jurisprudenciales¹¹⁸⁹, que en muchos casos, parten de un concepto erróneo del significado del «periodo de liquidación», «devengo» e incluso «regularización»¹¹⁹⁰. En este sentido,

la Audiencia Provincial de Barcelona, en Sentencia de 21 de septiembre del año 2000¹¹⁹¹, señalaba que:

“...la declaración definitiva ... sólo puede tener lugar al final del ejercicio fiscal es decir el 31 de diciembre en la que es posible determinar si la cuantía omitida supera o no los 15 millones y esa suma podrá o no pagarse antes del 30 de enero del año siguiente (...)

¹¹⁸⁷ Como observa ALONSO GONZALEZ, L.M. (2008) “...para evitar un trato favorable no justificado para los delitos fiscales por IVA, la ley penal dispone que el importe mínimo de defraudación (...) no se ha de alcanzar en un periodo de liquidación (...) porque sería mucho más difícil llegar a la cifra fatídica, con periodos tan cortos en comparación con los restantes casos en los que la perspectiva temporal se extiende a todo un año, como pasa ordinariamente con el IRPF o el Impuesto sobre Sociedades.” *Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas*. Pág.117

¹¹⁸⁸ Cuya declaración con este carácter, al final del año natural, tiene únicamente efectos informativos y no liquidatorios. Vid. en este sentido SILVA SANCHEZ, J.M^a. (2005) *El nuevo escenario del delito fiscal en España*. Pág.103-108.

¹¹⁸⁹ Origen que podemos situar en la Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988 -Pte. Díaz Palos, F., EDJ 1988/16948, FD^o2: “la determinación de la cuantía de estos delitos viene resuelta «ex lege» con criterio virtualmente idéntico en el artículo 319.2 y párrafo segundo del artículo 349, y cuando se trata de pluralidad de cuotas defraudadas en el período impositivo, como es el caso de los tributos de devengo instantáneo pero de declaración periódica (el impuesto de Tráfico de Empresas se devengaba por cada operación sujeta a gravamen y se declaraba por trimestres, artículo 8.º y 36.3 del Decreto de 29 de diciembre de 1966 que aprobó su Texto Refundido), era considerado como una sola defraudación por el importe de todas las cuotas correspondientes al año natural...” para establecer en su FD^o3 que “...la omisión de la declaración-liquidación del primer trimestre y, por supuesto, la de los trimestres posteriores a su nombramiento, porque el balance de situación y el avance de la cuenta de explotación del primer semestre de dicho año -unidos al sumario- le habían informado cumplidamente de la deuda tributaria que arrastraba la sociedad a través del montante de las operaciones sujetas a gravamen efectuadas en el período; y, conocedor de estos hechos, había dejado transcurrir todos los plazos reglamentarios para la declaración del tributo, colmándose durante su gestión el nivel cuantitativo que transformaba la infracción administrativa en delito fiscal, dentro del plazo anual que da unidad a las cuotas parciales defraudadas.” El subrayado final es nuestro.

¹¹⁹⁰ ALONSO GONZALEZ, L.M. (2008) se refiere como “pleno desconocimiento de la diferencia que hay en el ordenamiento tributario entre periodo impositivo y periodo de declaración, o lo que es más peligroso, en algunas de ellas se advierte una clara voluntad por parte de la justicia penal de independizarse de los presupuestos conceptuales provenientes del Derecho tributario.” Op.Cit.Pág.122

¹¹⁹¹ Ponente, Arzua Arrugaeta, J., EDJ 2000/66368, FD^o1.

La prescripción está en función de la consumación del delito y en este caso sólo se ha consumado cuando a través de la liquidación anual se puede determinar si la suma defraudada excede o no del límite legal (...) El periodo se extiende al 30 de enero debido a que es la fecha en que finaliza la declaración de pago voluntario y hasta esa fecha el contribuyente tiene la oportunidad de cumplir su obligación y hasta que dicha obligación no se ha inobservado de forma definitiva no puede decirse que se ha producido lesión del bien jurídico protegido.”¹¹⁹²

La Audiencia Provincial de Madrid, en Sentencia de 20 de septiembre de 2002¹¹⁹³ - con referencia a las del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999 y 6 de noviembre de 2000, en la que se establecía que el «die a quo» o momento que se inicia la prescripción es el que concluye el periodo voluntario de declaración- señalaba¹¹⁹⁴:

“...en los casos de diversas declaraciones fraudulentas del IVA en los diversos momentos legalmente establecidos dentro de un año natural nos hallamos ante una unidad típica o jurídica de acción, (...) es decir, no hay tantas acciones delictivas individuales cuantas declaraciones trimestrales deba realizar el sujeto pasivo, sino que la acción delictiva se refiere en todo caso a la cuantía total de lo defraudado, tal y como ya hemos afirmado al poner en relación la regla prevista en el art. 305.2 CP con el momento de consumación del delito, siendo el propio Código Penal, con dicha regla, el que valora unitariamente, a efectos normativos, un acontecer plural en el plano fáctico. Todo ello nos lleva a poder concluir que la consumación del delito en el caso presente se dará cuando haya expirado el plazo para la declaración del último periodo impositivo, es decir, cuando ya ha concluido el ejercicio anual, por lo que para el cómputo de la prescripción habrá de tomarse como «dies a quo» ese momento, que tiene lugar el 30 de enero de 1996.”

Mas contundente resulta la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de abril de 2003¹¹⁹⁵, en la que se determina:

“En segundo lugar se insiste en la prescripción, pretendiendo que su cómputo se realice por trimestres, al tratarse de un impuesto de liquidación trimestral. Esta tesis carece de sustento legal pues el párrafo segundo del art. 305 del Código Penal de 1995 (antes 349) dispone expresamente que en los impuestos de declaración periódica se estará a lo defraudado en cada periodo de declaración y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural, por lo que el plazo prescriptivo no puede iniciar su cómputo para cada período anual hasta que este período termine. En los tributos periódicos ha de estimarse que existe una sola acción típica que engloba los actos realizados a lo largo del año natural como progresión delictiva dirigida a alcanzar la total cantidad defraudada.”

La Audiencia Provincial de Cádiz, en Sentencia de 24 de junio del año 2003¹¹⁹⁶, partiendo de la afirmación de que “el delito fiscal se configura como un delito de omisión, que se caracteriza porque hay un plazo reglamentariamente fijado para el cumplimiento del deber cuyo desconocimiento determina la existencia de la infracción penal, el transcurso de

¹¹⁹² Criterio que mantendría esta A.P. en Sentencia de 13 de mayo de 2.005, Pte. Benlloch Petit, G., EDJ 2005/104544, FDº1. “el delito de defraudación tributaria en relación a las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al ejercicio de 1994 por el que ha sido condenado el recurrente se consumó en el momento en que expiró el plazo legal para realizar el pago voluntario del tributo, a saber, el día 31 de enero de 1995...”

¹¹⁹³ Ponente, Alcazer Guirao, R., EDJ 2002/59729, FDº3.

¹¹⁹⁴ Fundamentos que reitera en la de 24 de mayo de 2006. Pte. Brobia Varisa, R., EDJ 2006/100962, FDº2.

¹¹⁹⁵ Ponente, Conde-Pumpido Touron, C., EDJ 2003/25335, FDº17.

¹¹⁹⁶ Ponente, Fernández Núñez, R.M., EDJ 2003/91833. FDº2.

ese plazo sin efectuar la declaración obligada, si concurren los demás requisitos exigidos en la norma penal, determina la consumación de la infracción punible y abre el periodo de prescripción”, añade la siguiente afirmación, en contestación a lo alegado por la defensa, sobre el plazo de liquidación trimestral del IVA:

“la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año se habrá de presentar durante los treinta primeros días naturales del mes de enero (...) pues si el importe defraudado hace referencia al año natural y el plazo para efectuar el ingreso correspondiente al último periodo del año está fijado en los treinta primeros días naturales del mes de enero, es a partir de entonces cuando habrá de iniciarse el cómputo de que tratamos, fijándose en nuestro caso en que el IVA defraudado se refiere a distintas operaciones a lo largo de 1991...”¹¹⁹⁷

En último lugar, por quedar referida al periodo en el que nos encontramos, la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2005¹¹⁹⁸, fundamenta que:

“Por lo que concierne el dies a quo, el art. 305.2 C.P. antes 349.2 CP73, establece que, si los periodos impositivos o de declaración son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural; y el art. 172 del reglamento sobre el IVA preceptuaba que el periodo de liquidación coincidiría con el trimestre natural y que las declaraciones-liquidaciones correspondientes a cada periodo de liquidación se presentarían durante los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año con referencia al trimestre inmediatamente anterior; y, antes, el art. 172.4.2 perpetuaba que la declaración-liquidación correspondiente al último periodo del año se habría de presentar durante los treinta primeros días naturales del mes de enero criterios mantenidos, en los substancial, por la actual normativa. El delito fiscal, en la faceta que nos ocupa, como infracción del deber de contribuir, se consuma en el momento que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago -véanse sentencias del 03/01/2003¹¹⁹⁹ y 30/04/2003¹²⁰⁰ -. Y el art. 132.1 C.P., antes art. 114 CP73, señala como dies a quo aquél en que se haya cometido el delito. En consecuencia ha de tomarse el 20/01/1992 o el 30/01/1992 cual día inicial del cómputo prescriptivo. Sin que se encuentre fundamento para desligar el art. 305.2 C.P. , antes 349.2 C.P., de su art. 132.1.”

De los pronunciamientos de las Audiencias Provinciales, se puede extraer como factor común que, la consumación del delito se produce en el momento en que vence el plazo legal voluntario para realizar el pago, que se contempla -A.P. de Madrid, 2002 y 2006- en el último periodo del año, momento en que se debe presentar la liquidación anual, que -A.P. Barcelona, 2.000 y 2005- permite determinar si la suma defraudada

¹¹⁹⁷ En este caso, parece confundirse el plazo de liquidación e ingreso de carácter trimestral -o mensual-, con la liquidación del último periodo del ejercicio que acompaña al resumen anual. Bajo la posición adoptada por la AP de Cádiz, podría afirmarse que desde la óptica penal, el hecho de no ingresar el importe correspondiente a cada uno de los trimestres, aunque estos superasen aisladamente el importe del tipo penal, no sería relevante penalmente, siempre y cuando en la última liquidación del ejercicio se procediera al pago del total del IVA exigible por el ejercicio. Cabría preguntarse si podría la administración sancionar el impago de cada trimestre -o mensualidad- siendo cada uno de ellos superior a umbral económico del tipo penal, o si bien debería esperarse a la presentación del último trimestre del ejercicio para comprobar si finalmente el sujeto procede a realizar el ingreso de forma global. En este sentido *Vid.* A.P. de Madrid, en Sentencia de 15 de septiembre, Nº 385/2004 en la que se indica que “La Administración no puede dirigirse a los órganos de la jurisdicción penal denunciando los hechos sino cuando finalice el ejercicio anual, momento hasta el cual no habría hecho consumado y sería posible el desistimiento del sujeto.”

¹¹⁹⁸ Ponente, García Pérez S.F., EDJ 2005/244455, FDº8.

¹¹⁹⁹ Pte, Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/966, que versa sobre el Impuesto de Sociedades.

¹²⁰⁰ Pte, Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/25275, que versa sobre el régimen de transparencia fiscal en el IS.

excede o no del límite legal, periodo hasta el cual el sujeto tiene la oportunidad de cumplir su obligación, al ser -A.P. de Cádiz, 2003- el plazo para efectuar el ingreso correspondiente al último periodo del año.

En los anteriores, es obvio que se confunden las normas de gestión del Impuesto sobre el valor Añadido, pues se toma como ultimo periodo para realizar el ingreso correspondiente, el referido al ultimo periodo impositivo del año, entendiéndose que la declaración-resumen anual es la que materializa el delito, al poder deducir de ésta la cuota defraudada. Esto significaría la posibilidad de eludir el pago de cuotas tributarias del Impuesto durante los tres primeros trimestres -u once primeras mensualidades-, por importe superior al establecido para el tipo penal, sin que cada uno de estos incumplimientos del «deber de declarar» despertaran el interés del Orden penal, de regularizar el sujeto su situación tributaria en el ultimo periodo del año natural.

Por su parte el Tribunal Supremo (2003 y 2005), sitúa al Impuesto sobre el valor Añadido como impuesto de declaración periódica, por lo que habrá que estar no a lo defraudado en cada período de declaración tributaria, sino que al ser estos periodos tributarios inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural. En relación a éste Impuesto entendemos que, la norma penal establece un sistema de cálculo de la cuota defraudada, que si bien no coincide con el determinado en la norma tributaria, no por ello debe significar una interpretación errónea, sino que el legislador -por ahora- ha querido de forma expresa que respecto a este Impuesto, lo relevante a efectos penales sea el resultado anual defraudado¹²⁰¹.

Los distintos escenarios que puede llegar a albergar la norma penal en relación a la cuantía, incitan a la pregunta de si puede o no la Administración iniciar y concluir un procedimiento de regularización, ante el incumplimiento periódico de este deber, llegando incluso a desplegar las consecuencias sancionadoras, al observar que, desde un determinado periodo se puede alcanzar el importe económico del tipo penal; o si por el contrario debe paralizar sus actuaciones en espera de que se consume el delito desde la óptica penal. A partir de aquí, intervendrían otras particularidades del procedimiento tributario, como podría ser la prescripción tributaria, la posibilidad o no de adoptar medidas cautelares, e incluso la legitimidad para iniciar o continuar unas actuaciones de comprobación e investigación, en el que la sospecha de un presunto delito, genera la

¹²⁰¹ Afirmación que como veremos, se proyecta también en el distinto plazo de prescripción de la infracción tributaria y el delito; como en el presente caso, no es que exista una interpretación errónea de la prescripción, sino que el legislador pretende de forma expresa que una y otra tengan plazos distintos. Situación análoga a la regularización tributaria, en la que el legislador sí estimó necesaria homologar los efectos de ésta en sede tributaria, para que trascendieran a la órbita penal.

obligación de poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos conocidos; situaciones en las que, como veremos, a partir de la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero de Derechos y Garantías de los Contribuyentes¹²⁰², resulta palmario el deber de la Administración de informar al contribuyente del alcance y posible trascendencia de las actuaciones, o incluso de su situación tributaria en relación a un eventual proceso por delito de defraudación.

Ante estas premisas, entendemos que pueden colisionar algunos de los planteamientos que, desde la perspectiva penal, hasta ahora venimos analizando. Si la Administración observa uno o varios incumplimientos tributarios de carácter trimestral - sean retenciones, cuotas de IVA, o pagos a cuenta- por importe superior al umbral económico del tipo penal, deberá iniciar sus actuaciones de comprobación e investigación puesto que a pesar de la cuantía, no se ha llegado al final del periodo que exige la norma penal, constituyendo lo que observa o sospecha la Administración, no un posible delito sino una infracción tributaria de un determinado importe. En este caso la Administración, deberá como decimos, iniciar sus actuaciones y proceder a la regularización de la situación tributaria, así como a imponer -si procede- la pertinente sanción¹²⁰³. A partir de aquí, es posible que regularizada la situación tributaria del contribuyente por la Administración, e incluso aplicada la sanción correspondiente, una vez vencido el plazo del año natural nonos encontramos con un supuesto de regularización voluntaria del contribuyente -conforme al art.305.3 del CP (6/1995)- por lo que el delito no cumpliría los requisitos de la excusa absolutoria penal, y por tanto sería posible su enjuiciamiento y castigo por la Jurisdicción penal¹²⁰⁴. A lo que debemos añadir que, en el caso de haber sido dictado el acto administrativo de liquidación, es posible que el sujeto haya acudido a la vía revisora económico-administrativa, que posteriormente le brinda la oportunidad de recurrir ante la Contencioso-administrativa, lo que con carácter indudable nos llevaría a una cuestión prejudicial, sobre la que sería muy discutible poder decantarse por la vertiente no devolutiva, de estar ya en marcha los mecanismos revisores administrativos. Si llevamos nuestro análisis con mayor extensión, es posible plantear que para que no se produzca lo

¹²⁰² BOE N°50 de 27 de febrero, a la que posteriormente nos referiremos con mayor amplitud en relación al objeto de nuestro trabajo.

¹²⁰³ Cuestión distinta sería que, iniciado el procedimiento tributario, éste llegará al final del año natural, sin haber concluido, momento en el que entendemos que se cumple el requisito temporal del precepto penal, para poder considerar el incumplimiento del deber tributario, como premisa que permite la conexión entre el procedimiento y el proceso. Otro problema a resolver sería que valor tienen en el proceso penal las pruebas obtenidas en el procedimiento tributario anterior, puesto que de tener una finalidad tributaria, en orden a la regularización, pasan ahora a servir como medios de prueba en un proceso donde puede cuestionarse la autoincriminación del sujeto.

¹²⁰⁴ En este supuesto la cuestión sería si el acto de liquidación, y el sancionador, mantendrían su eficacia de iniciarse el proceso penal; y si este se inicia, cuales serían los efectos sobre el procedimiento de recaudación.

anterior -revisión administrativa y contenciosa- la Administración paralice, retarde, retrase o no inicie sus actuaciones, con la intención de no tener que emitir un acto de liquidación que permita el ejercicio de estos derechos al contribuyente, lo que consecuentemente podría significar bien la omisión consciente del deber de practicar una regularización, bien la omisión del deber de informar al contribuyente de las posibles consecuencias de su situación. En una u otra situación entendemos, no se estaría actuando por parte de la Administración con la claridad y eficiencia que le es exigible, pudiendo dar lugar a entender que, esta pasividad puede inducir al contribuyente a cometer un delito¹²⁰⁵.

II.V.- Supuestos de exclusión de la responsabilidad penal.

Los supuestos que desde la perspectiva penal, excluyen la responsabilidad¹²⁰⁶ una vez advertida la posible concurrencia de los elementos del tipo delictivo, no debieran incidir en nuestra línea de trabajo, más allá de los efectos que causen en la obligación de proceder al traslado del tanto de culpa de los hechos, puesto que la concurrencia de estos supuestos serán cuestiones a debatir y establecer en el seno del proceso. Sin embargo, como hemos podido observar hasta el momento, la conexión del procedimiento y el proceso, parte de una actuación previa de la Administración en la que no solo se valoran circunstancias de naturaleza tributaria, sino también aspectos que configuran el tipo penal, siendo a partir de esta confluencia cuando se produce el traslado del tanto de culpa¹²⁰⁷. Por tanto, y en relación a las posibles causas que excluyen la responsabilidad penal en supuestos de delito de defraudación tributaria, nos encontramos ante dos situaciones distintas: la primera, que partiría de una inexcusable obligación de practicar el traslado del tanto de culpa, una vez observados los indicios de delito, para que sea en sede penal donde

¹²⁰⁵ Sobre la paralización -o no inicio- de actuaciones, *Vid.* ESPEJO POYATO, I.(2103) en relación al Informe 208/1986, de 6 de diciembre, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, sobre una situación en la que trimestralmente no se superaba el umbral económico del delito, y por tanto hubiera sido preceptiva la liquidación de la cuota tributaria y la imposición de sanciones; la conclusión segunda ordenaba, para las actuaciones en espera de que acabe el año, momento en que “se ultimarán las actuaciones aplicándose lo dispuesto en el artículo 66 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos...” En términos similares -Cfr. a la Autora- se pronunciaba La Subdirección General de Inspección Centralizada de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en Circular de 16 de diciembre de 1.986 que señalaba “Cuando se aprecie la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública deberá remitirse el expediente a la Jurisdicción competente sin esperar a que exista un acto administrativo firme...” Op.Cit.Pág.91.

¹²⁰⁶ La doctrina, como en adelante veremos, se refiere como “levantamiento de la pena”, situándola dentro de la punibilidad, como elemento del delito.

¹²⁰⁷ Si bien el mandato del artículo 77.6 de la LGT (2/1985) no debiera inducir a mayores esfuerzos interpretativos, en la práctica supone una concesión a la Administración, a partir de la cual ésta valora si la conducta del contribuyente y el resultado arrojan tintes de naturaleza penal, siendo a partir de este presupuesto, cuando se decida practicar o no el traslado de la causa.

se decidan las posibles causas de exclusión de la responsabilidad¹²⁰⁸; la segunda, que partiría de la valoración que de los hechos se realice en sede administrativa, donde se analizarían las causas de posible exoneración de la responsabilidad penal, no siendo por tanto exigible el traslado¹²⁰⁹ de entender la Administración que concurren éstas; situación esta última que se traduciría, en que el inicio del proceso penal¹²¹⁰ quedaría sujeto a un requisito de procedibilidad, desde el momento en que se supedita el traslado del tanto de culpa, al juicio previo¹²¹¹ que la Administración realice sobre las posibles causas de exoneración de la responsabilidad penal.

A partir de esta segunda situación -que, como ya hemos advertido, es la que realmente se viene produciendo¹²¹²- consideramos necesario establecer, cuales son las causas de exclusión de la responsabilidad penal, que desde la perspectiva tributaria pueden ser aplicables al procedimiento que la Administración practique a partir de la sospecha -distinto como vimos al administrativo de comprobación e investigación- del que partirá o no la conexión entre el procedimiento y el proceso.

La LGT (230/1963 y 10/1985) no recogía como posibles causas de exclusión de la responsabilidad, la interpretación¹²¹³ razonable de la norma, el fraude de Ley¹²¹⁴ y, la simulación¹²¹⁵, estableciendo el artículo 77.4 de la LGT tras de la Ley 10/1985, de 26 de

¹²⁰⁸ Regulado y exigido por el artículo 262 de la LECrim “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante.”

¹²⁰⁹ El artículo 7.6 de la LGT (10/1985), se refiere a cuando “la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito...”

¹²¹⁰ Siempre y cuando no se inicie desde la Jurisdicción penal, es decir sin la participación previa de la Administración tributaria.

¹²¹¹ Cuestión que no deja lugar a dudas desde el momento en que, el procedimiento paralelo que de forma jerárquica desarrolla la Administración, permite esta posibilidad. *Vid.* Apartado III.IV.- de la Segunda parte de nuestro trabajo.

¹²¹² Motivo por el cual, muchas de los incumplimiento tributarios por importe superior al elemento económico del tipo, no son conocidos por la Jurisdicción penal; bien por no reunir el ese «algo más» que requiere el delito de defraudación, bien por coincidir alguna de las causas de exoneración de responsabilidad penal, bajo la interpretación de la Administración tributaria.

¹²¹³ Art.23 LGT (2/1985) “Uno. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. Dos. En tanto no se definan por el Ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”

¹²¹⁴ Art.24 LGT (2/1985) “Uno. No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones. Dos. Para evitar el fraude de Ley se entenderá, a los efectos del número anterior, que no existe extensión del hecho imponible cuando se graven hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto, siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible. Para declarar que existe fraude de Ley será necesario un expediente especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente y se dé audiencia al interesado.”

¹²¹⁵ Art.25 LGT (2/1985) “Uno. El impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible. Dos. Cuando el hecho imponible consista en un acto o negocio jurídico, se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez. Tres. Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para

abril¹²¹⁶, un catálogo cerrado¹²¹⁷ de los casos en los que no se exigiría responsabilidad por la infracción tributaria, la cual y como ya tuvimos la oportunidad de establecer, era exigida a título de simple negligencia¹²¹⁸; situación que se verá modificada a partir de la Ley 25/1995, de 20 de julio¹²¹⁹, en la que el artículo 24.3 recogería que “[E]n las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones”, señalando en el artículo 77.3.d la exclusión de responsabilidad por infracción “[C]uando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.”¹²²⁰

calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”

¹²¹⁶ En la que desapareció toda referencia al «error» que si embargo recogía el Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal, que sería finalmente el proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT (10/1985). Vid. APARICIO PEREZ,A.(1989) sobre el error como causa de exclusión de la responsabilidad, en relación a la LGT (10/1985). *Infracciones y sanciones en materia tributaria*. Pág.38 y ss

¹²¹⁷ Art.77.4 LGT (2/1.985) “4. Las acciones u omisiones tipificadas en las Leyes no darán lugar a responsabilidad por infracción tributaria en los siguientes supuestos: a) Cuando se realicen por quienes carezcan de capacidad de obrar en el orden tributario. b) Cuando concurra fuerza mayor. c) Cuando deriven de una decisión colectiva, para quienes hubieran salvado su voto o no hubieran asistido a la reunión en que se adoptó la misma. d) Cuando consistan en el incumplimiento de la obligación de ingresar en alguna Administración fiscal los tributos o sus ingresos a cuentas correspondientes al régimen de cifra relativa de negocios, por haberlo hecho en otra u otras Oficinas tributarias.

¹²¹⁸ Vid. en este sentido lo ya comentado en el Apartado III.II.-, de la Segunda parte de nuestro trabajo.

¹²¹⁹ De modificación parcial de la Ley General Tributaria. BOE N°174, de 22 de julio. Vid. sobre los aspectos de la reforma de la LGT en cuanto a los supuestos enunciados PONT MESTRES, M. y PONT CLEMENTE, J.F (1995) *Análisis de la Ley 25/1.995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria*. Pág.23-33.

¹²²⁰ Exclusión de responsabilidad que ya venía recogándose en normas de carácter interno de la Administración tributaria, como en la Circular de la Dirección General de la Inspección Financiera y Tributaria de 29 de febrero de 1.988 “Cuando la conducta de una persona o entidad se halle comprendida en alguno de los supuestos de infracción tributaria descritos principalmente en los artículos 78 y 79 de la L.G.T., la sanción correspondiente exigirá el carácter doloso o culposo de aquella conducta, debiendo la Inspección de los Tributos apreciar la necesaria concurrencia de esta culpabilidad.”; y la Circular 8/1.988, de 22 de julio, de la Secretaría general de Hacienda “En consecuencia los órganos gestores no deben instruir el correspondiente expediente sancionador por aquellas conductas que aun estando tipificadas como infracción no presenten en su configuración el principio inexcusable de culpabilidad.” Circulares a las que hace referencia la Sala 3ª del Tribunal Supremo, a efectos de la posible exclusión de la culpabilidad -entre otras- en Sentencias de 28 de enero de 1994 (EDJ 1994/635), 17 de noviembre de 1994 (EDJ 1994/10521), 24 de abril de 1997 (EDJ 1997/4323), 12 de septiembre de 1997 (EDJ 1997/57457), 7 de octubre de 1998 (EDJ 1998/27372), 3 de junio de 2002 (EDJ 2002/22787), y la de 16 de julio de 2002 (EDJ 2002/32969) que en su FDº1 señala que “En definitiva, puede afirmarse, como hizo la propia Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en su Circular de 29 de febrero de 1988, que la tendencia jurisprudencial ha sido la de «vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables. Especialmente -sigue la Circular - cuando la Ley haya establecido la obligación a cargo de los particulares de practicar operaciones de liquidación tributaria, la culpabilidad del sujeto infractor exige que tales operaciones no estén respondiendo a una interpretación razonable de la norma tributaria, pues si bien esa interpretación puede ser negada por la

Desde el Ordenamiento penal, pueden ser varias las causas que eximen de la responsabilidad del delito, situándolas a efectos de nuestro trabajo en el «error» y, en la «regularización tributaria».

Tras la reforma del Código Penal de 1983¹²²¹ quedó establecido el error¹²²² como elemento integrante de la infracción penal, que podía excluir la responsabilidad criminal¹²²³. Sin pretender ser exhaustivos en esta materia, al no alcanzar nuestros conocimientos más allá del significado que pretendemos traducir al ámbito de nuestro trabajo, el «error», en cuanto elemento que puede incidir en la conexión entre el procedimiento y el proceso, permite las siguientes aproximaciones en su significado¹²²⁴:

Error de tipo¹²²⁵, como aquel que recae sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal, o que agrava la pena. El error recae sobre la tipicidad y por tanto sobre la antijuridicidad, al ignorar que su acción es contraria a la Ley.

Error de prohibición¹²²⁶, como aquel que considera estar obrando lícitamente; se exige actuar en la creencia, y sin duda alguna, de estar actuando de forma lícita, conforme

Administración, su apoyo razonable, sobre todo si va acompañado de una declaración correcta, aleja la posibilidad de considerar la conducta como infracción tributaria, aunque formalmente incida en las descripciones del art. 79 de la misma Ley General Tributaria», criterio este ratificado por la Secretaría General de Hacienda en su Circular 8/1988, de 22 de julio.”

¹²²¹ Por la Ley Orgánica 8/1983, de 25 de junio, de reforma urgente y parcial del Código Penal. BOE N°152, de 27 de junio.

¹²²² Art.6.bis,a) “El error invencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena, excluye la responsabilidad criminal o la agravación en su caso. Si el error a que se refiere el párrafo anterior fuere vencible, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, la infracción será castigada, en su caso, como culposa. La creencia errónea e invencible de estar obrando lícitamente excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuere vencible se observará lo dispuesto en el artículo 66.” Tras la Ley Orgánica 10/1.995, de 23 de noviembre, del Código Penal, pasaría al artículo 14 “1. El error invencible sobre un hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error, atendidas las circunstancias del hecho y las personales del autor, fuera vencible, la infracción será castigada, en su caso, como imprudente. 2. El error sobre un hecho que cualifique la infracción o sobre una circunstancia agravante, impedirá su apreciación. 3. El error invencible sobre la ilicitud del hecho constitutivo de la infracción penal excluye la responsabilidad criminal. Si el error fuera vencible, se aplicara la pena inferior en uno o dos grados.”

¹²²³ Sobre esta regulación del error en el CP de 1983, *Vid*, MIR PUIG,S.(1984) *El error de prohibición en el nuevo art.6.bis,a) del Código Penal*; MORILLAS CUEVAS,L. (1984) *La culpabilidad en la reforma del Código Penal*. Pág.81 y ss; BACIGALUPO ZAPATER,E. (1985) *El error sobre los elementos del tipo y el error sobre la antijuridicidad o la prohibición*. Pág.53 y ss; BUSTOS RAMIREZ,J. (1985) *El tratamiento del error en la reforma de 1.983*: art.6.bis.a.Pág 703-720; MUÑOZ CONDE,F.(1986) *El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal*. Pág.379-394; GARCÍA VITORIA,A. (1988) *Tratamiento del error en el Código Penal español*. Pág.147-186. MIR PUIG,S. (1991) *El error como causa de exclusión del injusto y/o de la culpabilidad en Derecho español*. Pág.1.030-1.039. BAJO FERNANDEZ,M. (1998) *El error de prohibición en el derecho penal económico*.

¹²²⁴ En relación a las definiciones que proponemos, *Vid*. *Código penal comentado, con Jurisprudencia sistematiza y concordancias*, 2014, Pág.135-144. JUANES PECES,A. (Dir.); y *Código Penal con Jurisprudencia sistematizada*, 2016, Pág.53-62. LOPEZ BARJA DE QUIROGA,J. (Dir.)

¹²²⁵ Como señala SAINZ CANTERO, J.A.(1990) en el error de tipo la equivocación afecta a un elemento del tipo; no se sabe lo que se hace. *Op.Cit.*Pág.699 y ss.

a Derecho. El error de prohibición puede ser directo, si recae sobre la propia norma, o indirecto, si recae sobre una causa que pudiera amparar su comportamiento. El error recae sobre la culpabilidad, al desconocer el sujeto que su acción es antijurídica.

Error vencible¹²²⁷, como aquel que el sujeto puede evitar, o que puede exigirse una conducta que lo evite, conforme a las circunstancias personales del sujeto. El error vencible de tipo, conlleva la punibilidad como imprudente¹²²⁸, mientras que el vencible de prohibición¹²²⁹ atenúa la pena, en uno o dos grados.

Error invencible¹²³⁰ -tanto de tipo como de prohibición-, como aquel que el sujeto no puede evitar, y las circunstancias que rodean al sujeto no permiten exigirle una conducta distinta. Se excluye la responsabilidad criminal.

La transcendencia por tanto del error en el delito de defraudación tributaria, alcanzará al de tipo o al de prohibición, al evitable o al inevitable, de acuerdo a la posición que se adopte en cada caso. El punto de partida será en cualquiera de estas posibilidades, la relación existente entre el sujeto y la norma tributaria que se entiende vulnerada.

Si se adopta una posición en la que se acepta el desconocimiento de la norma tributaria, como causa del delito, se estaría optando por el error de tipo como justificante de exclusión de la responsabilidad penal, excluyendo la posibilidad del error vencible o invencible¹²³¹. Bajo esta posición, no debe existir sospecha alguna en el sujeto activo, de que el resultado producido no obedece a ningún tipo de duda o de interpretación en relación a la norma tributaria que se incumple, puesto que de presentarse cualquiera de éstas, no sería posible argumentar desconocimiento, al presentarse la posibilidad o probabilidad del

¹²²⁶ En el de prohibición, se cree que la conducta no es contraria de derecho; o bien sabiendo lo que se hace no se estima que sea contrario a Derecho. *Ibidem*. Op.Cit.Pág.699 y ss

¹²²⁷ En el que BUSTOS RAMIREZ,J.(1985) considera que “aún cuando no se ha dado el conocimiento de ese elemento esencial, lo que es básico para establecer la relación personal dolosa con el injusto sin embargo normativamente se podía exigir un determinado cuidado en los actos del sujeto que habría excluido la afección del bien jurídico. Desde el punto de vista del injusto se equipara por tanto, para el establecimiento de la relación personal, el conocimiento con el cuidado exigido en el ámbito de actuación concreto.” Op.Cit.Pág.706.

¹²²⁸ Para MUÑOZ CONDE,F.(1986) “en los casos de error vencible sobre un elemento esencial integrante de la infracción penal o que agrave la pena ... se produce al conversión de la infracción en imprudente, y con ello ... este delito en una simple infracción administrativa.” Op.Cit.Pág.381

¹²²⁹ “...en los casos de creencia errónea vencible de estar obrando lícitamente...solo procede rebajar la pena asignada en el marco penal del tipo legal...” *Ibidem*, Pág.382.

¹²³⁰ BUSTOS RAMIREZ,J.(1985) considera que en este error, se elimina toda relación personal con el injusto “no pertenece al sujeto, no es suyo, de ahí que no se pueda aplicar pena alguna, pues carecería de fundamento conforme al principio de culpabilidad, entendido como exclusión de la responsabilidad objetiva.” Op.Cit.Pág.706.

¹²³¹ En esta posición y partiendo de que el conocimiento de la antijuridicidad se ubica en la culpabilidad, *Vid.* MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C. (1986) Op.Cit.Pág.281 y ss; RODRIGUEZ MOURULLO, G. (1997) Comentarios al Código penal. Pág.870 y ss; BAJO FERNANDEZ,M. (1998) Op.Cit.Pág.4

resultado. Este tipo de error es de difícil aceptación -no por esto imposible- en la medida en que hoy día cualquier operación de tipo económico, o incluso laboral, tiene transcendencia tributaria, cuando además, el umbral económico del tipo penal no opera en situaciones que podamos considerar como carentes de relevancia fiscal.

Si se adopta un posición en la que la defraudación deviene como consecuencia de un error de prohibición¹²³², el análisis deber atender a la causa y motivos que la producen. En este tipo de error, es posible considerar la interpretación razonable de la norma, el fraude de Ley e incluso la simulación, siempre y cuando en las dos anteriores no concurra el elemento intencional que diferencia la infracción administrativa del delito¹²³³.

En relación al delito de defraudación tributaria, la Jurisprudencia viene atendiendo al «error» como causa de la exclusión de la responsabilidad penal desde diversas

¹²³² Posición que mantiene MUÑOZ CONDE,F.(986), a partir del desconocimiento negligente o despreocupación en el cumplimiento de los deberes tributarios. Op.Cit.Pág.381; BUSTOS RAMIREZ,J.(1985) quien sitúa la teoría del error a partir de la teoría del conocimiento. Op.Cit.Pág.705. Para BERTRAN GIRON,F. (2009) “...de aceptarse la tesis que defiende que el desconocimiento de la norma tributaria integra un error de tipo se facilitaría enormemente, al menos desde el punto de vista teórico, la elusión fiscal, puestas son muy numerosas y, en ocasiones, complejas.” Op.Cit.Pág.180

¹²³³ En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003 -Pte. Conde-Pumpido Tourón,C., EDJ 2003/186744, FDº23- establecía la diferencia de simulación y fraude de Ley en los siguientes términos: (en cuanto a la simulación) “...en el caso actual se aprecia un supuesto de simulación, y no de fraude de ley. Conforme al art.25 de la LGT. En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados. En consecuencia (...) en estos supuestos de negocios manifiestamente simulados es cuando de modo más clara se aprecia la concurrencia de los elementos integradores del tipo prevenido en el citado precepto, pues se ha defraudado a la Hacienda Pública eludiendo el pago de tributos, enmascarándose esta elusión mediante un disfraz de la realidad que emplea para ello una sucesión simulada de negocios ficticios.” (En cuanto al fraude de Ley) “Desde la perspectiva penal lo que debe constatarse es la concurrencia de los elementos integrantes del tipo, por lo que si consta que se ha defraudado a la Hacienda pública mediante la voluntaria y consciente elusión del pago de tributos por importe superior a la cuota legal, ha de sancionarse, en principio, la conducta como delito fiscal. Y no cabe apreciar un menor disvalor en la conducta de quien de modo deliberado y consciente encubre la elusión típica mediante un fraude de ley respecto de quien simplemente omite realizar el pago con un mayor riesgo de ser descubierto. El art.24 2 de la LGT dispone que los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellos. En consecuencia, si la aplicación de la norma tributaria eludida permite constatar una elusión fraudulenta superior a la cuota típica, concurren ordinariamente los requisitos legales que determinan la aplicación del art.305 del Código Penal. A la aplicación de esta norma penal no se opone que el citado art.24 disponga en su apartado tercero que en las liquidaciones que se realicen como resultado del expediente especial de fraude de ley se aplicará la norma tributaria eludida y se liquidarán los intereses de demora que correspondan, sin que a estos solos efectos proceda la imposición de sanciones, pues el art.305 del Código Penal no sanciona en estos casos la utilización del procedimiento encubridor de la elusión impositiva, sino la elusión en si misma. Y como ya se ha expresado carece de sentido punitivo que la mera omisión de declarar implique elusión típica, y no lo suponga la elusión deliberadamente encubierta mediante un comportamiento fraudulento. Cuestión diferente es que pueda alegarse error de prohibición, en aquellos casos en que concurren los presupuestos de esta figura, pero desde luego el fraude de ley no impide la aplicación de las normas eludidas, incluidas las que sancionan penalmente la elusión fiscal en determinados supuestos.” En el mismo sentido, Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2005 -Pte. Martín Pallín, J.A., EDJ 2005/61880, FDº5- “Frente a una discutible optimización fiscal basada en manejos y artificios que, en cierto modo, tiene una cobertura o amparo en la complejidad de las normas tributarias, no se puede compartir o tolerar los fraudes y las trampas cuya única finalidad es eludir el pago de las cuotas generadas y debidas.”

perspectivas. La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de marzo de 1988¹²³⁴ ya señalaba como «error de tipo» al que alcanza a los preceptos tributarios que forman parte del elemento normativo, y como «error de prohibición» la ignorancia del significado antijurídico del comportamiento¹²³⁵, pese a conocer las circunstancias del hecho tributario, lo que aplicado a la figura del Presidente del Consejo de Administración de una empresa, “*llamado a asumir tan serias tareas*”, lleva al Tribunal a considerar que “no existe base fáctica que autorice” invocar ni el error de tipo, ni el de prohibición. La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de mayo de 2005¹²³⁶, partía de la alegación inicial del acusado que apelaba al error de tipo y de prohibición, para posteriormente fundamentar su defensa en el de prohibición, al considerar que, si bien conocía que con la operación realizada se pretendía una desviación tributaria, “*creía que se trataba*” de una desviación permitida por la legislación tributaria vigente. El Tribunal conecta en este caso el error de prohibición con la simulación, alcanzando el siguiente pronunciamiento:

“La simulación de operaciones está contemplada en la legislación tributaria que no santifica ni tolera dichas actividades. El artículo 25 de la Ley General Tributaria considera que la simulación no altera la realidad del negocio subyacente cualquiera que sea la forma con la que se quiere revestir el fraude, acogándose con ello a las previsiones del Código Civil que preconizan la efectividad de la verdadera naturaleza del contrato y que rechazan el fraude de ley. Es suficiente con ello para estimar que, por razones personales y por razones financieras, está suficientemente aclarado que lo que se pretendía en definitiva era eludir la cuota tributaria, por medio de un trasvase, prácticamente gratuito, de una importante suma de dinero.”

La Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de junio de 2005¹²³⁷, requiere en los agentes del hecho, tener la creencia errónea e invencible de estar obrando lícitamente, siendo en el caso enjuiciado que “*la documentación citada a efectos casacionales no acredita que los acusados sufrieron error alguno*”, añadiendo que “[L]a alta dirección de

¹²³⁴ Pte., Díaz Palos, F., EDJ 1988/16948, FDº4.

¹²³⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 -Pte. Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/27275, FDº10-, señalaba sobre el error de prohibición que, “el conocimiento que se exige al profano, en relación con la normativa fiscal que infringe, no es el que abarca todo el alcance antijurídico que puede tener su conducta sino sólo el que se concreta en la conciencia de su ilicitud...” En Sentencia de 25 de Junio de 2010 -Pte. Varela Castro, L., EDJ 2010/145126, FDº8-, el Tribunal Supremo plantea la absolución del acusado como autor, porque éste actuó con error de prohibición, que excluía su culpabilidad, pero no sin el dolo natural referido a las resoluciones que adoptó, porque «conocía» el exacto contenido de éstas, aunque actuase sin conocer que la resolución era contraria a Derecho, es decir sin el denominando «dolus malus».”

¹²³⁶ Ponente. Martín Pallín, J.A., EDJ 2005/61880, FDº6.

¹²³⁷ Ponente. Monterde Ferrer.F., EDJ 2005/188308, FDº58. Cfr. Sentencia del TS de 28-05-2.003 (EDJ 2003/49582) “...la doctrina y la ley distinguen entre los errores directos de prohibición, es decir, los que recaen sobre la existencia de la norma prohibitiva o imperativa, y los errores indirectos de prohibición que se refieren a la existencia en la ley de la autorización para la ejecución de una acción típica (causa de justificación) o a los presupuestos de hecho o normativos de una causa de justificación. La cuestión de la evitabilidad del error de prohibición ha sido planteada generalmente en relación a errores directos sobre la norma. Los criterios, referentes a la evitabilidad, por lo tanto, se refieren básicamente a la posibilidad del autor de informarse sobre el derecho”

una entidad bancaria como la de autos dispone, sin duda alguna, de los asesoramientos pertinentes -a través de los servicios jurídicos, tanto internos como externos- para conocer el alcance de las normas jurídicas reguladoras de su actividad.”¹²³⁸

Como señalábamos al inicio de este apartado, no es nuestro objetivo profundizar en el concepto del error como posible causa de la exclusión de la responsabilidad penal, dirigiendo nuestro análisis a la proyección que su significado tiene en la conexión entre el procedimiento y el proceso, una vez observados los indicios de delito en sede administrativa.

Desde esta perspectiva, si se considera que el delito de defraudación tributaria, es una infracción administrativa que por motivo de la cuantía se transforma en ilícito penal, a partir del artículo 77.6 de la LGT (2/1985) es posible otorgar a la Administración la potestad de trasladar o no la causa a la Jurisdicción penal, puesto que al ser el elemento económico la única diferencia, participarían en la configuración de la infracción los elementos que excluyen la responsabilidad de naturaleza tributaria; si antes de ser delito, el incumplimiento del deber de tributar ha de ser infracción tributaria, se han de valorar en esta sede aquellos elementos que desde su óptica pueden excluir tal responsabilidad, por lo que en el caso de quedar ésta excluida -aún cuando el importe no ingresado supere el umbral económico del tipo penal- no sería exigible el traslado de la causa.

Si se considera -como es nuestro caso- que el delito de defraudación tributaria no es una infracción que muta a delito por cuestión de la cuantía, sino también por los elementos inseparables de ésta que rodean al ámbito subjetivo, no estaremos ante una infracción tributaria previa, sino ante un presunto delito desde el mismo momento en que la defraudación se consuma, lo que obliga a la Administración a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos, al no tener competencia para valorar, mas allá de la simple sospecha -o del simple indicio- los aspectos que rodean a la presunta defraudación, incluidos aquellos que podrían excluir la responsabilidad en esa sede; desde esta posición, lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT (10/1985) no se debe interpretar como una potestad, sino como un deber inexcusable que obliga a la Administración a paralizar sus actuaciones -o a no iniciarlas- y practicar el traslado del tanto de culpa una vez nacida la sospecha, pese a los «errores» que se puedan advertir en sede tributaria, desde el momento

¹²³⁸ En términos similares se pronuncia la sala 2ª del Tribunal Supremo, en Sentencia de 18 de septiembre de 2006 -Pte. Ramos Gancedo, D.A., EDJ 2006/269939, FDº7- al señalar “Cuestión distinta es el elemento subjetivo del tipo, esto es la conciencia de tener esa obligación tributaria y la voluntad de eludirla, lo que, eventualmente, podría introducirnos en el error de prohibición que afecta al dolo del autor. Pero este extremo debe ser rápidamente excluido desde el momento en que el propio acusado, en la representación ... que ostentaba, ha venido presentando las declaraciones a que estaba obligado...”

en que, no son de igual naturaleza las causas que exoneran la responsabilidad tributaria que los «errores» que exoneran la responsabilidad penal.¹²³⁹

Una vez atendidas las cuestiones en torno al «error», la siguiente cuestión que planteamos en relación a nuestro trabajo, es la regularización tributaria como causa de exclusión -o exoneración- de la responsabilidad¹²⁴⁰.

Como observamos al inicio de este apartado en relación a la regularización tributaria de carácter voluntario¹²⁴¹, las posibles causas de exoneración de la responsabilidad penal¹²⁴² por este motivo, ante ilícitos contributivos subsumibles en el tipo, no es que guarden una indudable relación con las causas que pueden excluir la responsabilidad en el ámbito tributario, sino que son el origen de la introducción en la norma penal de esta posibilidad, sin que esta relación u origen sin embargo, permita establecer que las causas que excluyen la responsabilidad penal, sean análogas a las que excluyen la responsabilidad tributaria, compartan idéntica naturaleza, o proyecten los mismos efectos.

El artículo 61.2 de la LGT (1963)¹²⁴³ establecía que los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarían el abono de intereses de demora, sin perjuicio de las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, reacción punitiva que suprimiría la Disposición Adicional Trigésima primera de la Ley de Presupuestos Generales del Estado¹²⁴⁴, por la que, en caso de ingresos fuera de plazo voluntario sin requerimiento

¹²³⁹ Al igual que, como ya establecimos en otro apartado anterior, no es de la misma naturaleza la cuota tributaria no ingresada que la cuota defraudada en el delito, al igual y como seguidamente pondremos de manifiesto, no es igual la regularización en sede tributaria, que la regularización a efectos penales, como tampoco comparte naturaleza el plazo de prescripción de la infracción tributaria, y el plazo de prescripción del delito fiscal.

¹²⁴⁰ Para MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C. (1996) no se trata de una causa de exclusión de la pena, ni una verdadera excusa absolutoria, sino una causa de levantamiento de la pena. Op.Cit.Pág.131; considerando no obstante que el concepto «excusa absolutoria es quizá el que menos conduce al error de considerar ésta como «exclusión o exculpación de culpabilidad». Ibidem, Pág.101. IGLESIAS RIO,M.A.(2008) se refiere también como cláusulas de levantamiento de la pena. *Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305.4 y 308.4 del Código Penal*. Pág.266.

¹²⁴¹ En gral. sobre la cuestión, Vid. SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L. y MERINO JARA,I.(1995) *La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública*. TIRADO ESTRADA,J.(1996) *El concepto de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito fiscal*. MARTINEZ HORNERO,F.J. (1997) *Delito fiscal y regularización tributaria*. Pág.15 y ss. FENELLÓS PUIGSERVER,V.(1997) *El concepto de regularización tributaria a efectos de exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código penal*. Pág.52 y ss. ARIAS SENSO,M.A. (1999) *Delitos contra la hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal*. FARALDO CABANA,P.(2000) *Las causas de levantamiento de la pena*. OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO,E.(2000) *Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria*. BRANDAIZ GARCIA,J.A.(2003) *La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Pág.61 y ss.

¹²⁴² En relación a la “Selbstanzeige” alemana -Parágrafo 371 AO- Vid. LOTHAR KUHLEN (2015) *Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal, en la que analiza la evolución del concepto en la normativa alemana, y su reforma en el año 2.011*. Pág.215 y ss.

¹²⁴³ Según redacción de la Ley 10/1985, de 26 de abril, de modificación parcial de la LGT.

¹²⁴⁴ Para el año 1.986. Ley 46/1985, de 27 de diciembre. BOE N°311 de 28 de diciembre.

previo de la Administración, se exigiría un mínimo del 10% de la deuda tributaria en concepto de intereses de demora¹²⁴⁵. La Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF¹²⁴⁶ y, hasta el 31 de diciembre de 1991, excluía de la regularización tributaria que se realizara -de no existir actuación previa administrativa o judicial-, tanto los intereses de demora como las sanciones que pudieran ser exigibles, estableciendo a partir de del 1 de enero de 1992, un recargo único del 50%, con exclusión del interés de demora y las sanciones, que podía ser del 10% si el ingreso se producía dentro de los tres meses siguientes a la finalización del plazo voluntario de ingreso, o bien del 100% -como recargo de apremio-, de no solicitar expresamente el aplazamiento o fraccionamiento de la deuda resultante al presentar la liquidación o autoliquidación extemporánea. Por su parte, la Ley 25/1995, de 20 de junio, de modificación parcial de la LGT¹²⁴⁷, modificaría el artículo 61 de la Ley con la siguiente redacción:

“Tres. Los ingresos correspondientes a declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, así como las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 20 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse pero no de los intereses de demora. No obstante, si el ingreso o la presentación de la declaración se efectúa dentro de los tres, seis o doce meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso, se aplicará un recargo único del 5, 10 ó 15 por 100 respectivamente con exclusión del interés de demora y de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Estos recargos serán compatibles, cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, con el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley.”¹²⁴⁸

¹²⁴⁵ Sobre la posible naturaleza compensatoria, reparadora o disuasoria, y por tanto el posible carácter sancionador de los intereses de demora, *Vid.* LOPEZ MARTINEZ, J. (1994) Op.Cit. Pág.185 y ss. En cuanto a los recargos por presentación fuera de plazo, en relación a la regularización y al delito fiscal, la A.P. de Barcelona en Sentencia de 25 de julio de 2002 -Pte. Iglesias Martín, J.C., EDJ 2002/115063, FDº15- establece que “El recargo impuesto y la sanción penal se asentaron en presupuestos claramente distintos, siendo distinto el fundamento de las sanciones administrativa y penal. Con el recargo lo que de hecho vino a sancionarse fue no haber realizado en el plazo previsto la declaración, liquidación o autoliquidación del impuesto, con su correspondiente ingreso, materializándola una vez transcurrido dicho periodo, no teniendo nada que ver con ello el que la contribuyente hubiese cometido o no un delito contra la Hacienda Pública. Con la sanción penal lo que se castiga es precisamente la consumación de tal delito por haberse defraudado a la Hacienda Pública, en el caso de autos eludiendo el pago de tributos, una cuota tributaria en cuantía superior a quince millones de ptas. En el caso de la sanción administrativa lo que se estará protegiendo es que las declaraciones, liquidaciones o autoliquidaciones de los tributos, con sus correspondientes ingresos, se hagan en el plazo marcado. En el caso de la sanción penal lo que se protege es que los ciudadanos contribuyan a los gastos públicos según la capacidad económica de cada uno tutelándose el patrimonio público derivado del deber cívico-social de tributar, prohibiendo determinadas conductas que quebrantarían dicha obligación al dejar de ingresar cantidades por encima de un concreto límite cuantitativo a través de una actuación fraudulenta.”

¹²⁴⁶ Disposición Adicional 14ª. BOE. Nº136 de 7 de junio.

¹²⁴⁷ BOE Nº 174 de 22 de julio.

¹²⁴⁸ Redacción que con algunas modificaciones pasaría al artículo 27.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE Nº302 de 18 de diciembre. “Si la presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa dentro de los tres, seis o 12 meses siguientes al término del plazo establecido para la presentación e ingreso, el recargo será del cinco, 10 ó 15 por ciento, respectivamente. Dicho recargo se calculará sobre el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones o sobre el importe de la liquidación derivado de las declaraciones extemporáneas y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse y los intereses de demora devengados hasta la presentación de la autoliquidación o declaración. Si la

De forma común a los anteriores preceptos, la LGT (art.61.2-1.963¹²⁴⁹, art.61.3-10/1985¹²⁵⁰, art.61.4-25/1995¹²⁵¹, art.27.3-58/2003¹²⁵²), preveía la posibilidad de fraccionamiento o aplazamiento de la deuda tributaria liquidada, sin que fuera por tanto exigible para entender regularizada la situación tributaria que, al tiempo de presentar la declaración o autoliquidación extemporánea -sin previa actuación administrativa- se realizara el pago simultáneo -total o parcial- de la deuda tributaria correspondiente¹²⁵³.

En cuanto a la norma penal, la exoneración de responsabilidad ante supuestos de regularización tributaria, quedó recogida -tras la LO 6/1995, de 29 de junio- en el artículo 349.3¹²⁵⁴ con la siguiente redacción:

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

presentación de la autoliquidación o declaración se efectúa una vez transcurridos 12 meses desde el término del plazo establecido para la presentación, el recargo será del 20 por ciento y excluirá las sanciones que hubieran podido exigirse. En estos casos, se exigirán los intereses de demora por el período transcurrido desde el día siguiente al término de los 12 meses posteriores a la finalización del plazo establecido para la presentación hasta el momento en que la autoliquidación o declaración se haya presentado. En las liquidaciones derivadas de declaraciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo no se exigirán intereses de demora por el tiempo transcurrido desde la presentación de la declaración hasta la finalización del plazo de pago en período voluntario correspondiente a la liquidación que se practique, sin perjuicio de los recargos e intereses que corresponda exigir por la presentación extemporánea.”

¹²⁴⁹ “Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, este podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y en la forma que dicho Reglamento determine.”

¹²⁵⁰ De idéntica redacción al anterior.

¹²⁵¹ “En los casos y en la forma que determine la normativa recaudatoria, la Administración tributaria podrá aplazar o fraccionar el pago de las deudas tributarias, siempre que la situación económico-financiera del deudor le impida, transitoriamente, hacer frente a su pago en tiempo.”

¹²⁵² “Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso ni presenten solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación al tiempo de la presentación de la autoliquidación extemporánea, la liquidación administrativa que proceda por recargos e intereses de demora derivada de la presentación extemporánea según lo dispuesto en el apartado anterior no impedirá la exigencia de los recargos e intereses del período ejecutivo que correspondan sobre el importe de la autoliquidación.”

¹²⁵³ Señalaría posteriormente el artículo 179.3 de la LGT (58/2003) “Los obligados tributarios que voluntariamente regularicen su situación tributaria o subsanen las declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas con anterioridad de forma incorrecta no incurrirán en responsabilidad por las infracciones tributarias cometidas con ocasión de la presentación de aquéllas. Lo dispuesto en el párrafo anterior se entenderá sin perjuicio de lo previsto en el artículo 27 de esta ley y de las posibles infracciones que puedan cometerse como consecuencia de la presentación tardía o incorrecta de las nuevas declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes.”

¹²⁵⁴ Que pasaría con idéntica redacción al apartado cuarto del artículo 305 del CP con la entrada en vigor de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE N°281, de 24 de noviembre. La Ley 7/2.012, de 27 de diciembre, por la que se modificó la LO 10/1995, de 23 de noviembre -BOE N°312 de 28 de diciembre- exigiría -art.305.4- “el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria” como requisito de regularización.

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

La redacción del precepto permite diferenciar dos requisitos que de forma inseparable deben coincidir, para que la regularización tributaria pueda alcanzar la exclusión de la responsabilidad penal. El primero, abarca el ámbito de la regularización, como actuación del contribuyente dirigida a cumplir con el deber tributario omitido, ocultado o declarado de forma irregular, antes de una actuación administrativa o judicial; el segundo, alcanza a las posibles actuaciones de distintos órganos tendentes a la comprobación e investigación del incumplimiento de un deber tributario¹²⁵⁵ -sea material o formal- o bien al descubrimiento de un delito de defraudación, que eliminan, desde el conocimiento formal¹²⁵⁶ de su inicio por parte del contribuyente, la posibilidad de regularizar su situación tributaria.¹²⁵⁷

¹²⁵⁵ Se refiere la norma penal a las «deudas tributarias objeto de regularización» y no al conocimiento formal de cualquier actuación tributaria tendente a regularizar otra situación tributaria del contribuyente. La Jurisprudencia del Tribunal Supremo en este sentido ha entendido que es posible la regularización de deudas tributarias sobre las que no exista una actuación concreta. Vid. por todas Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2009 -Pte., Puerta Luis, L.R., EDJ 2009/216944, FDº5.- “El texto legal exige únicamente que la cuestionada regularización tenga lugar «antes de que se le haya notificado por la Administración tributaria la iniciación de actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización»; y, en el presente caso, es incuestionable que las actuaciones de comprobación iniciadas por la Inspección Tributaria, de las que tuvo noticia el Sr. Santiago, se referían a ejercicios distintos, concretamente los de los años 1998 y 1999. El legislador, al establecer esta excusa absoluta, no ha exigido -para su efectividad- otro requisito que el de que el contribuyente "regularice su situación tributaria" en el tiempo indicado, sin que, además, sea preciso que ello lo haga espontáneamente, movido por su arrepentimiento o por el deseo de asumir las cargas sociales a las que legalmente debe hacer frente todo ciudadano honrado. Además, el texto legal es suficientemente claro, la regularización deberá referirse a las deudas tributarias a las que se refieran las actuaciones de comprobación de las que haya tenido conocimiento el contribuyente, que, en el presente caso, se referían específicamente a «los ejercicios fiscales de 1998 y 1999»”. Postura con la que coincide la Fiscalía General del Estado en su Circular 2/2009 (EDJ 2009/127428) al entender que “Tampoco existe coincidencia entre las previsiones del art. 305.4 del Código Penal respecto a las actuaciones administrativas que impiden la eficacia exoneradora de la regularización en el ámbito penal -que son únicamente las actuaciones de comprobación tendentes a la determinación de las deudas tributarias objeto de regularización- y las mucho más amplias causas de bloqueo previstas en el art. 27. 1 de LGT cuando atribuye esos mismos efectos a cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria, de modo que en la normativa tributaria, la posibilidad de regularizar de forma espontánea finaliza tanto cuando se tenga conocimiento de actuaciones llevadas a cabo en vía de inspección como con los requerimientos realizados en el ámbito del procedimiento de gestión tributaria, cualquiera que sea su objeto.”

¹²⁵⁶ A este respecto, la A.P. de Valladolid, en Sentencia de 20 de marzo de 1997 -Pte. Miñambres Flores, J., EDJ 1997/1498, FDº3- con apoyo en la prueba de indicios, deniega la regularización realiza por el sujeto, una vez que se le había intentado practicar la notificación del inicio de actuaciones tributarias, pese a que la notificación como reconoce el Tribunal (FDº2) “adolece de irregularidades graves que la privan de eficacia...”. Por su parte la A.P. de Barcelona, en Sentencia de 12 de mayo de 1998 -Pte. Vilajosana Rubio, J.M., EDJ 1998/65120, FDº2- reconoce la excusa absoluta, absolviendo del delito fiscal a que fue condena el acusado, porque la notificación fue realiza, el mismo día en que el acusado practicó la regularización, a su representante, indicando el Tribunal que “En consecuencia, se entiende que la expresión «conocimiento formal» exige la garantía de que los hechos sean conocidos personalmente por las personas a las que afecta y no a través de cualquiera de los demás medios procesalmente permitidos salvo que, utilizando cualquiera de ellos, se constatare suficientemente que, de hecho, había llegado a su conocimiento...” La A.P. de Madrid en Sentencia de 7 de junio de 2005 -Pte. Vieira Morante, F.J., EDJ 2005/174237, FDº2- señalaba que “La

La regularización tributaria, tal y como recoge el precepto penal, se encuentra en relación a las «deudas» referidas en el primer apartado del artículo 349 -o 305-, es decir, al pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie, obtención indebida de devoluciones o disfrute de beneficios fiscales, sin que exista mención en este apartado al carácter de «cuota defraudada» a que hace expresa mención el primero de los apartados de la norma penal. Era posible por tanto entender que, la norma penal no exonera de responsabilidad penal por motivo de regularización de la cuota defraudada, sino por la regularización de la deuda tributaria, no declarada e ingresada en su plazo voluntario¹²⁵⁸. Esto nos lleva a plantear si la «deuda» a que se refiere el precepto penal es aquella definida en el artículo 58 de la LGT (1963-1995)¹²⁵⁹, o de otra forma se refiere a la deuda tributaria que podría coincidir con la cuota defraudada¹²⁶⁰; como también permite plantear si, la singular referencia al concepto de

referencia del precepto analizado, a este respecto, a la «iniciación de diligencias» en las que se hubieran practicado actuaciones con conocimiento del obligado tributario, no puede entenderse referida más que a las diligencias relativas a la persecución del delito fiscal, no a otras actuaciones judiciales o del Ministerio Fiscal aunque tuvieran alguna relación, directa o indirecta, con los hechos integrantes del delito contra la Hacienda Pública. Derivado el efecto extintivo de la responsabilidad penal de la actividad voluntaria del obligado tributario tendente a asumir el pago de los tributos que hubiera eludido, y vinculado ese efecto a la falta de conocimiento de la apertura del procedimiento adecuado para exigir la responsabilidades por la defraudación tributaria, las actuaciones mencionadas en este artículo 305 -cuyo conocimiento por parte del autor del delito impediría que produjera ya la regularización tributaria los efectos extintivo de la responsabilidad penal- deben ser necesariamente las derivadas de la iniciación del procedimiento penal (o diligencias informativas del artículo 5 del Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal) dirigido a la investigación y persecución del delito contra la Hacienda Pública. Es indiferente, por tanto, el conocimiento que pudiera tener el obligado tributario de cualesquiera otras actuaciones que pudieran desembocar en la apertura del procedimiento penal por delito fiscal. Si la regularización tributaria se produce antes de que se inicie ese procedimiento específico, no impedirá la aplicación de la excusa absolutoria el conocimiento por el obligado tributario de otras circunstancias o actuaciones de las que pueda deducir la posible apertura de un procedimiento judicial contra él por delito fiscal. En otros términos, la eficacia de la regularización tributaria temporánea no se vincula al riesgo mayor o menor de persecución penal o comprobación administrativa de la defraudación fiscal, sino a solo hecho de facilitar con su conducta el obligado tributario el pago de la deuda tributaria asumiendo la realidad de la defraudación antes de que se inicie esa comprobación administrativa o el procedimiento judicial específico para su comprobación y sanción penal.”

¹²⁵⁷ MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) lo define al primero como presupuesto objetivo; a los segundos, como presupuestos negativos, que bloquean la efectividad de la exención de la pena.Op.Cit.Pág.65. Pág.266.

¹²⁵⁸ Bajo esta premisa, no sería posible hablar de exoneración de responsabilidad penal, sino de la inexistencia de delito, puesto que para que éste se produzca, debe existir una acción u omisión defraudatoria, típica, antijurídica y culpable, sobre la que no se produce la reacción punible. Desde el momento en que el precepto penal se refiere a «deuda» y no a «cuota defraudada» la regularización entendemos, haría desaparecer las consecuencias penales de la infracción del deber tributario, lo que de otra forma conduciría a afirmar que el delito nunca se consumó, lo que también conduciría a plantear si la consumación del delito depende de la voluntad del contribuyente de regularizar su situación tributaria.

¹²⁵⁹ Además de la inclusión, por la Ley 25/1995, de 20 de julio, de los pagos a cuenta o fraccionados, las cantidades retenidas o que se hubieran debido retener y los ingresos a cuenta, nos referimos a los recargos, intereses de demora y sanciones tributarias que también pueden formar parte de la deuda tributaria. Bajo esta postura, la regularización debería alcanzar al total de la deuda tributaria, y no solo a la cuota no ingresada en su plazo voluntario.

¹²⁶⁰ No parece esta la interpretación del Tribunal Supremo, que en Sentencia de 15 de julio de 2002 -Pte. Andrés Ibáñez, P., EDJ 2002/29076, FDº18- establece que “Regularizar es convertir en regular, poner en orden. Tratándose de una deuda, de una obligación incumplida, poner en orden significa pagar, cumplir. Implica un comportamiento espontáneo, activo, positivo, por parte del deudor, que asume no sólo su

«deuda» lo que pretende es situar la regularización en un estadio previo al proceso penal, de modo que no sea necesaria la iniciación ni el desarrollo de éste, al desaparecer el elemento principal del delito, como es la elusión económica¹²⁶¹. Estas consideraciones permiten también establecer que, si la exoneración de la responsabilidad penal se sitúa a partir de la regularización en sede tributaria, debería ceñirse a cumplir con los requisitos administrativos¹²⁶², lo que conllevaría que, verificados éstos por la Administración, no habría lugar a sospecha delictiva alguna, por lo que la regulación de la exención de responsabilidad penal carecería de sentido¹²⁶³, toda vez que la norma tributaria recoge idéntica exención, siendo ésta previa a cualquier participación que el Orden penal prevea en dichos supuestos¹²⁶⁴. Esta primera posición entendemos, quedaría alineada con la teoría que sitúa la cuantía como condición objetiva de punibilidad¹²⁶⁵, y no elemento del tipo, al desaparecer la condición que activa la reacción protectora del Orden penal, lo que podría

incumplimiento previo, sino los recargos que normalmente gravan una situación como la provocada por su actitud.”

¹²⁶¹ Teniendo en cuenta que, como hemos puesto de manifiesto en el apartado dedicado a la cuantía, el proceso penal no tiene por finalidad establecer la deuda tributaria, sino la cuota defraudada.

¹²⁶² Entre los que no se exige el pago tempestivo de la deuda, sino la declaración completa y veraz de la situación tributaria. Cuestión además en la que entraría en juego el artículo 150.2 de la LGT(2003) en relación a las causas por las que no se considera interrumpida la prescripción, lo que conlleva también a considerar regularizada la situación tributaria de haber mediado ingresos durante el desarrollo del procedimiento tributario. Origen que situamos en el artículo 29.3 de la Ley 1/1998, de 27 de febrero, que se integraría -con efectos de caducidad- en el artículo 36 del RD 1930/1998, de 11 de septiembre del RST. Situación que no obstante no es trasladable, entendemos a la norma penal, puesto que en ésta, la situación de «bloqueo» se sitúa a partir del inicio de actuaciones, sin que se prevea en relación al delito consumado idénticos efectos a los tributarios.

¹²⁶³ A menos que, como más adelante se detalla, la cuantía sea entendida como elemento del tipo, puesto que desde esta posición es totalmente necesaria la regulación penal de la exoneración de responsabilidad, ante supuestos en los que el delito se consumó con carácter previo a la regularización.

¹²⁶⁴ Bajo esta posición, y como más adelante analizaremos, no sería necesario que la regularización fuera acompañada del pago de la deuda, puesto que la norma tributaria no exige este requisito para entender regularizada la situación tributaria, previendo la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de la deuda.

¹²⁶⁵ Partiendo de que la cuantía no tiene porque ser abarcada por el dolo del sujeto, al no ser elemento del tipo, la proyección delictiva quedaría solventada con la regularización de la cuestión económica, pese a la consumación previa en la que podrían concurrir otros elementos del tipo, puesto que el núcleo de esta teoría atiende al factor económico, y no al elemento subjetivo que, como “algo más” trasciende a la simple infracción administrativa. La regularización equivaldría a solventar la cuestión antijurídica penal, puesto que al no coincidir el elemento económico con el resto de elementos del tipo, no existe motivo para la reacción punitiva penal. Como causa de exclusión de la antijuridicidad *Vid.* QUERALT JIMENEZ, J.J. (1999) *El comportamiento postdelictivo en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social*. Pág. 226 y ss. Analiza la posibilidad -aunque no se postula en esta línea- de la ausencia de antijuridicidad la Fiscalía General del Estado en la Consulta 4/1997, de 19 de febrero, concretando dos posturas: la primera que considera, de acuerdo con las modificaciones introducidas en el Proyecto de Ley remitido al Senado, que “De tales modificaciones se desprende, a juicio de esta postura, que en la mente del legislador la conducta regularizadora no incide solamente en la no imposición de pena a una conducta delictiva previamente cometida sino que supondrá algo más, en concreto, la ausencia de responsabilidad penal por falta de antijuridicidad. No es un caso de responsabilidad sin imposición de pena por razones de política criminal sino de exención de responsabilidad penal por ausencia de antijuridicidad.”; la segunda, en relación a la consumación del delito una vez vencido el plazo voluntario de pago “El delito fiscal, según esta tesis, no se ha consumado cuando la regularización se lleva a cabo, pues hasta entonces no se ha eludido el pago de los tributos al haber aún al deudor, siquiera intempestivamente, la posibilidad de declarar correctamente las bases tributarias mediante la regularización. Siendo así, la regularización no opera como excusa absolutoria de un delito consumado sino como conducta que impide que nazca el tipo, por ausencia tanto en elusión del pago de tributos como del ánimo de defraudar plasmada en la conducta voluntaria regularizadora.”

justificar que la Administración se abstenga de practicar el traslado de los hechos¹²⁶⁶, al no considerar la conducta como delictiva, dando lugar a entender que lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT (1985-1995), no es un mandato sino una potestad de determinados órganos tributarios¹²⁶⁷, que por otra parte, convertiría la perseguibilidad pública del delito en una cuestión de procedibilidad sujeta a la voluntad del contribuyente de regularizar su situación tributaria o, a la valoración que la Administración realice sobre la regularización.

De otra forma, es posible considerar que la referencia del precepto penal a la «deuda» como objeto de regularización, coincide con el concepto de cuota defraudada¹²⁶⁸; es decir, el delito queda consumado¹²⁶⁹ a partir de la infracción del deber -participando los elementos subjetivos que requiere el tipo penal- una vez vencido el periodo voluntario de declaración e ingreso, y solo media la regularización a efectos penales cuando en un plazo anterior al inicio de actuaciones -administrativas o judiciales- el contribuyente decide regularizar voluntariamente su situación¹²⁷⁰. En esta situación, entendemos que el precepto

¹²⁶⁶ Como advierte IGLESIAS RIO, M.A.(2008) “Que la Administración estaba únicamente preocupada por la recaudación de impuestos, aunque se ingresaran en tiempo tardío, se deduce (cfr. Chazarra Quinto, M.A.) de que en los casos de regularización cursados antes del inicio de las actividades inspectoras no se ponían las infracciones en conocimiento del Ministerio Fiscal, como establecía el entonces art.77 LGT, por lo que, más que criminalizar la situación, se pretendía aflorar y recaudar bases tributarias antes encubiertas.” Op.Cit.Pág.287.

¹²⁶⁷ Lo que igualmente lleva a considerar que, la reacción punitiva penal se considera como una extensión del sistema sancionador tributario, que quedará activado en el caso de no alcanzar la Administración sus objetivos recaudatorios. Para MUÑOZ CONDE,F.(1996) la reforma fiscal de 1.995 no solo contiene una “amnistía fiscal” para las pasadas defraudaciones, sino para el futuro, convirtiendo de hecho estos delitos en delitos solo perseguibles a instancias de la Administración tributaria, cuando ésta no llegue a un acuerdo de regularización con el contribuyente. *Derecho Penal: Parte especial*. Pág.900.

¹²⁶⁸ De la que entendemos, como cuota defrauda penal, quedarían excluidos los intereses y recargos por motivo de la regularización fuera de plazo voluntario.

¹²⁶⁹ Como señala MARTINEZ-BUJAN PEREZ,C.(1998) “En el caso de los tributos con autoliquidación, la doctrina mayoritaria (vgr.,MARTÍNEZ-PÉREZ, AYALA, SUÁREZ, GRACIA, JORDANA DE POZAS/LESMES, BERDUGO/FERRÉ) y un sector jurisprudencial (ej. ST S 9.II.1991) han venido entendiendo que la consumación debe ser asociada al plazo legal voluntario de ingreso establecido por la norma tributaria de que se trate y que, por ende, no puede ser retrasada a un momento posterior en el que intervenga la Administración. Tras la reforma de 1995, hay que entender que esta posición se ve definitivamente confirmada a la vista de la introducción de la causa de anulación de la pena por regularización. Por consiguiente, en lo que respecta a la modalidad omisiva, la consumación tendrá lugar en el instante en que finaliza el plazo del período (período voluntario) señalado normativamente para el ingreso, sin que el sujeto haya presentado la obligada declaración-liquidación.”Op.Cit.Pág.63

¹²⁷⁰ Como señala la A.P. de Córdoba en Sentencia de 16 de octubre de 2000 -Pte. Berdugo y Gómez de la Torre, J.R., EDJ 2000/48879, FDº6- “También el pago posterior a la consumación del delito extingue la deuda tributaria, sin que ello incida en la tipicidad, con independencia de que razones de política criminal o de utilidad práctica puedan justificar la exclusión de la punibilidad dentro de los límites de la excusa absoluta que contiene en los arts 305-4, 307-3 y 308-4 CP. Además, la tipicidad no puede depender del interés del titular en su protección en aquellos casos de bienes indisponibles y esta condición tiene el bien jurídico tutelado por el delito fiscal que no pertenece a la Administración Tributaria, sino a la comunidad (atentado al orden socioeconómico).” En la misma línea, señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 17 de noviembre de 2000 -Pte. Giménez García, J., EDJ 2000/40719, FDº2- sobre los hechos probados que debe contener el *factum* del pronunciamiento judicial que “deben formar parte del mismo todos los datos relativos a los hechos relevantes penalmente con inclusión muy especialmente de aquellos que puedan modificar o hacer desaparecer alguno de los elementos del delito, que comenzando por los supuestos de exclusión de la acción, continúan por las causas de justificación y las de exclusión de la imputabilidad, aquellas eliminan la

penal no se refiere a la «deuda tributaria» del artículo 58 de la LGT, sino a la cuota que el Tribunal penal podría considerar como defraudada, lo que significaría que, no es la Administración la competente para estimar la exclusión de responsabilidad una vez verificada la regularización, sino que vendría obligada a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos, para que fuera ésta quien decretara su exoneración¹²⁷¹; lo que debería significar que, lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT (1985-1995) no es una potestad, sino un mandato que debe cumplir la Administración pese a que los hechos no revistan consecuencias tributarias -e incluso delictivas- desde su perspectiva, puesto que al quedar el delito consumado con carácter previo a la regularización, la cuestión trasciende de sus competencias, al no quedar regulado en la LGT (1985-1995) exclusión alguna por este motivo, que permita omitir la obligación de tramite de traslado de la causa¹²⁷². En este sentido, la cuantía sería considerada como elemento del tipo, y no como condición objetiva de punibilidad, donde la regularización de la situación tributaria será una cuestión a resolver por el Tribunal penal al no desaparecer los elementos que configuraron el delito al momento de su consumación¹²⁷³. A partir de esta segunda posición, es cuando la regulación de la exclusión de responsabilidad en la norma penal adquiere todo el sentido puesto que, al carecer la Administración de competencia para

tipicidad, estas la culpabilidad, para terminar por los supuestos de exclusión de la punibilidad dentro de las que podemos incluir las excusas absolutorias...”

¹²⁷¹ Bajo esta posición, el pago de la cuota defraudada que debe acompañar a la regularización es una cuestión a resolver por el Orden penal, que puede o no buscar la integración en la norma tributaria, pero que en ningún caso, entendemos, atiende al carácter de norma penal en blanco.

¹²⁷² En este caso consideramos que, la remisión de los hechos a la Jurisdicción penal, una vez comprobada la regularización, sería una cuestión, a parte de procesal, de seguridad jurídica, desde el momento en que solo la Jurisdicción penal puede decretar la exoneración de responsabilidad sobre unos hechos que desde la perspectiva penal, se consideran consumados, pese a la regularización, que puede eliminar la punibilidad. Como señala OGANDO DELGADO, M.A. (2006) “Siendo la punibilidad un elemento del delito, su ausencia determinará el sobreseimiento libre a tenor de lo dispuesto en los artículos 637.2.º y 789.5.º1 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, con el consiguiente archivo de las actuaciones en fase intermedia, al no ser los hechos constitutivos de infracción penal.” *El fraude tributario en el nuevo Código penal*. Pág.206. Para IGLESIAS RIO, M.A.(2008) “Desde la perspectiva favorecedora de un derecho penal mínimo -economía procesal-, más razonable que esperar un pronunciamiento, en sentencia, en sentido judicial, sería proceder en la fase instructora al archivo de las actuaciones (art. 773-2 LECRim) o al sobreseimiento libre de la causa (...) ante el hecho de que la comprobación de los presupuestos objetivos de la excusa absolutoria no requieren necesariamente acreditación en el plenario.” Pág.282. De otra forma lo entiende la Fiscalía General del Estado, en Consulta 4/1994, de 19 de febrero, donde deduce que, el cambio terminológico producido sobre el Proyecto de Ley en el Senado -“no se impondrán pena...” por “quedará exento de responsabilidad penal...”- obedece a una “una locución que despejara cualquier duda acerca de la improcedencia de incoación o continuación del procedimiento penal en el que se acreditara que el deudor había regularizado. En casos de regularización no se llegaría a juicio oral para determinar en la sentencia la no imposición de penas; sino que en el momento en que se acreditara que había sido llevada a cabo tal regularización -durante el proceso penal o antes de la incoación del mismo- el asunto debía abortarse procesalmente.”

¹²⁷³ A diferencia de la teoría que considera la cuantía como condición objetiva de punibilidad, en este caso, la cuantía forma parte del tipo debiendo el dolo del sujeto abarcar ésta, lo que junto al resto de elementos que configuran el tipo delictivo, la regularización no restablece la situación antijurídica, sino que opera como una causa de exoneración de la punibilidad -o levantamiento de la pena-. Para FARALDO CABANA,P.(2000) “la regularización (...) no afecta al injusto del hecho o a la culpabilidad del infractor, sino que concurre tras la perfección del delito y, a modo de comportamiento postdelictivo positivo, anula o levanta por razones político-criminales una punibilidad que ya había surgido.” Op.Cit.Pág.67

decretar ésta, una vez consumado el delito de defraudación tributaria, es necesario que el órgano penal competente se pronuncie¹²⁷⁴ sobre los efectos de la regularización *post delicto*, que de otra forma y de no quedar regulada por la norma penal, mantendría consecuencias punitivas.

Los requisitos que se exigen en la regularización como causa de exclusión de responsabilidad penal, operarían por tanto desde una perspectiva tributaria previa al proceso, que no exigiría siquiera la iniciación de éste¹²⁷⁵, o bien desde la perspectiva penal, donde la posible conformidad de la Administración tributaria debe ser revisada en sede penal¹²⁷⁶.

La norma tributaria, como ya tuvimos la ocasión de señalar, no exige el pago de la deuda al momento de proceder a la regularización, sino al contrario, regula de forma expresa la posibilidad de solicitar un fraccionamiento o aplazamiento de ésta. La norma penal sin embargo, y pese a no establecer cuales han de ser los requisitos de la regularización¹²⁷⁷, alude a la “*regularización de la situación tributaria en relación con las deudas*”, lo que entendemos establece una condición de naturaleza penal, que apartándose de la regularización de carácter tributario, exige que ésta se inicie con el ingreso de lo debido¹²⁷⁸. A partir de esta diferencia de regulación -o entendimiento- del concepto regularización, se pueden distinguir tres planteamientos diferentes; el primero, que considera suficiente la regularización cuando el sujeto ponga en conocimiento de la

¹²⁷⁴ Vid. en este sentido HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J.M. (1996) *Estudio sobre el delito fiscal del art.349 del CP tras la reforma operada por la LO 6/1995 de 25 de junio*. CALDERON CEREZO, A.(2.000) Op.Cit.Pág.107 y ss. SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ, P.(2002) *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria*. Pág.128. QUERALT JIMENEZ, J.J. (2008) *Derecho Penal Español: Parte especial*. Pág.638.

¹²⁷⁵ Lo que respondería a una cuestión meramente recaudatoria, en la que la reacción punitiva penal es dependiente de la potestad de la Administración tributaria.

¹²⁷⁶ Lo que significaría que es la Jurisdicción penal, la única competente para determinar, una vez consumado el delito, si la regularización es suficiente para «levantar la pena».

¹²⁷⁷ Lo que podría llevarnos a considerar que, como norma en blanco debería remitirse a la legislación tributaria para integrar el concepto de regularización tributaria; concepto que por otra parte, en la LGT -como podremos observar a partir de la LGT58/2003- no aparece regulado de forma expresa, sino señalado a través de diversas alusiones al concepto.

¹²⁷⁸ Esta diferencia entendemos, obedece sin duda a la distinta función que uno u otro Ordenamiento tiene en relación a la cuestión recaudatoria del Estado, quedando el Administrativo destinado a la aplicación y gestión del sistema normativo tributario, y el penal, a la protección del bien jurídico ante aquellas situaciones de mayor gravedad. Para el sector tributario, a parte de la cuestión recaudatoria, es fundamental el reconocimiento mediante declaración de los elementos que configuran el hecho imponible del que nace el derecho a la exigibilidad del pago tributario, por el alto valor que para éste tiene la información patrimonial del contribuyente; para el sector penal, el bien jurídico protegido se identifica -fuera de otras connotaciones de carácter preventivo o represivo- con la cuestión económica como signo que permite la consecución de los fines sociales, en el que desaparece el interés, cumplida ésta, sobre el resto de obligaciones formales tributarias.

Administración su situación tributaria¹²⁷⁹; el segundo, para el que es suficiente el pago de lo no ingresado en plazo voluntario¹²⁸⁰; y el tercero, en el que además del reconocimiento, se debe satisfacer la cuestión económica¹²⁸¹. De estos planteamientos, pueden ser distinguidas también ciertas formas imperfectas de regularización, que se dirijan a eludir -total o parcialmente- las consecuencias delictivas previamente consumadas, como puede ser una regularización que solo alcance a una parte de los hechos ocultados o declarados parcialmente, o bien al ingreso de una parte de lo debido al objeto de situar la cuantía por debajo del umbral económico del tipo penal¹²⁸². En ambos casos, la diferencia entre el carácter doloso¹²⁸³ que puede derivar de una regularización parcial -formal o material- o la simple voluntad¹²⁸⁴ regularizadora de una parte de la situación tributaria, serán cuestiones que harán trascender -o no- la competencia de indagación tributaria, dependiendo de la

¹²⁷⁹ Desde una posición en que la conducta delictiva no es el impago de las cuotas, sino su elusión fraudulenta, manteniendo a la Administración en el desconocimiento de los hechos. Vid. SUAREZ GONZALEZ, C. (1997) Op.Cit.Pág.128; QUERALT JIMENEZ, J.J. (1999) Op.Cit.Pág.182, y ss; BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. (2000) Op.Cit.Pág.110; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (2000) Op.Cit.Pág.1.474-1.478. Para PEREZ MARTINEZ, D. (2008) "...Frente al parágrafo 371 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977 (Abgabenordnung) -modelo en que se inspiró el legislador nacional- que exige de forma expresa el pago para la efectividad de la regularización, el artículo 305.4 del Código Penal guarda silencio a este respecto; de lo que se infiere que el sistema español no parece exigir tal requisito, pues podía haberse hecho constar de manera explícita." Causas de justificación. La regularización tributaria. Pág.214-215.

¹²⁸⁰ IGLESIAS RIO, M.A. (2009) se refiere al pago como "condición indispensable de impunidad", lo que de alguna forma, entendemos, puede traducirse en el reverso de la "condición objetiva de punibilidad". Op.Cit.Pág.299.

¹²⁸¹ Desde una posición en la que lo primordial es la recuperación del daño patrimonial causado; MARTINEZ-BUJAN PEREZ, C. (1998) señala que "Adicionalmente, será necesario, en su caso, efectuar el pago de los impuestos evadidos, siempre y cuando el sujeto hubiese ejecutado un delito de defraudación en grado de consumación. Para IGLESIAS RIO, M.A. (2008) "El proceso de rectificación íntegra de datos (...) se complementa secuencialmente (...) con el deber de pago efectivo de la deuda, pues si el primero anula fundamentalmente el inicial desvalor de la acción, el pago del impuesto pendiente (...) compensa el desvalor del resultado, máxime cuando los delitos contra la Hacienda Pública se articulan como delitos de resultado..." Op.Cit.Pág.298. En el mismo sentido, Vid. FARALDO CABANA, P. (2000) Op.Cit.Pág.222. En esta posición BRANDAIZ GARCIA, J.A. (2003) duda seriamente que "una norma que anula las sanciones por un hecho ya perfeccionado (...) se contente con exigir solamente un acto contrario a uno de los componentes de la conducta prohibida (...) El hecho de que se precise compensar tanto el desvalor de acción cuanto el de resultado, de modo que se acredite una efectiva disminución de la necesidad de pena, impide aceptar la suficiencia de cualquiera de los dos componentes por separado sin perjuicio de que por sí solos puedan dar lugar ya a la aplicación de las atenuantes del art. 21.4ª o 21.5ª CP." Op.Cit.Pág.80.

¹²⁸² Vid. Sentencia de la A.P. de Castellón de 25 de septiembre de 2006, Sentencia de la A.P. de Burgos de 19 de julio de 2006, y Sentencia de A.P. de Madrid de 11 de diciembre de 2006. Por todas, señalaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de junio de 2005 -Pte. Monterde Ferrer, F., EDJ 2005/188308, FDº41- que "Una pretendida regularización que incurra en manifestaciones falaces resultará ineficaz al fin que se analiza, como ocurrirá igualmente con la regularización parcial que buscara rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de ptas., dejando así la ilicitud en sede administrativa."

¹²⁸³ La regularización parcial pretende mantener en desconocimiento de la Administración, una parte de las obligaciones tributarias, con la única intención de evitar el proceso penal. Partiendo de la base de que, en muchos casos la regularización tiene precisamente esa finalidad, no por considerar que el reconocimiento y pago obedecen al convencimiento del contribuyente de que su situación tributaria era irregular, sino por el convencimiento de que, pese a su interpretación y posible convencimiento de haber actuado correctamente, las actuaciones de la Administración podrían conducirlo a un proceso penal.

¹²⁸⁴ Regulación parcial que obedece a lo que el contribuyente considera que, conforme a su saber y entender, debe poner en conocimiento de la Administración, o bien debe ingresar, sin que este reconocimiento tenga como finalidad eludir la actuación de los órganos penales.

postura que se adopte en cuanto a los diferentes aspectos que rodean a la consumación del delito¹²⁸⁵. De entender que, una regularización parcial puede redirigir las posibles consecuencias penales al ámbito tributario, al quedar situada la defraudación previa por debajo del importe señalado en la norma penal, significaría que la regularización equivale a retrotraer la antijuridicidad penal al momento anterior a la consumación, situando el ilícito en la órbita de las infracciones tributarias, siendo por tanto la Administración la competente para sustanciar la posible exoneración de responsabilidad conforme a lo dispuesto en la norma tributaria en materia de regularización voluntaria¹²⁸⁶. De entender que la regularización parcial no relega las consecuencias penales nacidas a partir de la consumación, a la categoría de posible infracción tributaria, significa que los hechos son presuntamente delictivos desde su origen, lo que obligaría a la Administración -a partir del conocimiento del carácter parcial de la regularización- a trasladar a la Jurisdicción penal los hechos, para que sea en esta sede donde se determine el alcance de la regularización, y por tanto su naturaleza¹²⁸⁷.

Cuestión ligada a la regularización que se practique, es la forma en que ésta se ponga en conocimiento de la Administración¹²⁸⁸. La norma penal no exige ningún modelo predefinido de comunicación que advierta una obligación de cumplimentar un determinado «impreso» tributario, como tampoco la LGT(1963-1995) hace especial mención a una determinada forma de comunicación, fuera del concepto «declaración». Partiendo de la LGT(1963-1995) -art. 35- la obligación principal del sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria, con la obligación -no se refiere a esta la LGT como principal- de

¹²⁸⁵ La consumación -nos referimos en exclusiva ante la regularización- se produce por la ausencia de declaración -total o parcial- que conlleva al impago, una vez vencido el periodo voluntario; o bien la consumación, se produce cuando el sujeto no procede voluntariamente a la regularización de su situación antes del inicio de las actuaciones administrativas o judiciales. Como consumación de carácter general en cuanto al delito, entendemos, como señalaba BERDUGO GOMEZ DE LA TORRE,I.(1995) que la consumación debe vincularse al momento en que nace la deuda tributaria, de donde la liquidación tiene efectos declarativos sobre la deuda, pero ésta nace con la realización del hecho imponible, lo que en coherencia la consumación se producirá en el último momento hábil para realizar el ingreso correspondiente, concretamente al vencimiento del plazo para la declaración de la liquidación voluntaria. Op.Cit.Pág.77

¹²⁸⁶ Esta posición ratificaría que el delito de defraudación tributaria, es una infracción administrativa previa, que por motivo de la cuantía torna a delito. Lo que por lógica, si el ingreso parcial reduce el importe de lo defraudado por debajo del límite económico penal, la cuantía ya no representaría el hito que justifica la reacción que activa al Orden penal.

¹²⁸⁷ Esta posición coincidiría con nuestra tesis, donde el delito no es una infracción que muta por cuestión de la cuantía, puesto que, si una regularización parcial que hace descender ésta por debajo del importe del tipo penal no devuelve a lo tributario lo que en su momento se consumó como posible delito, quiere decir que el delito -y no infracción- queda consumado desde el momento en que coinciden todos los elementos del tipo, y no cuando, coincidiendo los elementos que configuran la infracción tributaria, el factor económico supera el importe recogido en la norma penal.

¹²⁸⁸ Nos estamos refiriendo a los casos en que es la Administración la que tiene el previo conocimiento de la regularización, y no a aquellos casos en que la regularización se valora directamente en sede penal, sin una actuación previa de la Administración.

formular cuantas declaraciones y comunicaciones se exijan para cada tributo, siendo sancionable como infracción simple -art.78.a) LGT(1963)- la presentación fuera de plazo de las declaraciones exigidas, sin requerimiento previo de la Administración¹²⁸⁹. Será sancionable como infracción de omisión -art.79.a).Primero LGT(1963)- la falta de presentación de las declaraciones a que se refiere el artículo 102 de la Ley, en el que se considera declaración tributaria -art.102.Uno (LGT 1963-1995)- *“todo documento en el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos integrantes, en su caso de un hecho imponible”* para concretar en el apartado cuarto del artículo que *“[S]e estimará declaración tributaria la presentación ante la Administración de los documentos en los que se contenga o que constituyan el hecho imponible.”* Por su parte la regulación establecida en el artículo 61 de la LGT (1995) en cuanto a los ingresos realizados fuera de plazo sin requerimiento previo alude a aquellos correspondientes a las declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones, siendo sancionables como infracción grave -art.79.b LGT(1995)- *“No presentar, presentar fuera de plazo (...) o de forma incompleta o incorrecta las declaraciones o documentos necesarios para que la Administración tributaria pueda practicar la liquidación de aquellos tributos que no se exigen por el procedimiento de autoliquidación.”* El artículo 27.2 de la LGT(2003)¹²⁹⁰ se refiere a la presentación fuera de plazo -3,6 o 12 meses- de la *“autoliquidación o declaración”*, a la aplicación del recargo sobre *“el importe a ingresar resultante de las autoliquidaciones”* o a las *“liquidaciones derivadas de las declaraciones presentadas”*, estableciendo en el cuatro punto del artículo que *“Para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo*

¹²⁸⁹ El artículo 78 de la LGT señalaría a partir de la LGT 10/1985, de 23 de abril *“1. Constituyen infracciones simples el incumplimiento de obligaciones o deberes tributarios exigidos a cualquier persona sea o no sujeto pasivo por razón de la gestión de los tributos y cuando no constituyan infracciones graves. 2. Dentro de los límites establecidos por la Ley, las normas reglamentarias de los tributos podrán especificar supuestos de infracciones simples, de acuerdo con la naturaleza y características de la gestión de cada uno de ellos.”* Este artículo incorporaría tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT su apartado a) como infracción simple *“La falta de presentación de declaraciones o la presentación de declaraciones falsas. Incompletas o inexactas.”*

¹²⁹⁰ Señala el artículo 98 de la LGT(2003) *“Iniciación de los procedimientos tributarios. 1. Las actuaciones y procedimientos tributarios podrán iniciarse de oficio o a instancia del obligado tributario, mediante autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria. 2. Los documentos de iniciación de las actuaciones y procedimientos tributarios deberán incluir, en todo caso, el nombre y apellidos o razón social y el número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, de la persona que lo represente. 3. La Administración tributaria podrá aprobar modelos y sistemas normalizados de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro medio previsto en la normativa tributaria para los casos en que se produzca la tramitación masiva de las actuaciones y procedimientos tributarios. La Administración tributaria pondrá a disposición de los obligados tributarios los modelos mencionados en las condiciones que señale la normativa tributaria. 4. En el ámbito de competencias del Estado, el Ministro de Hacienda podrá determinar los supuestos y condiciones en los que los obligados tributarios deberán presentar por medios telemáticos sus declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones, solicitudes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria.”*

de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período.”¹²⁹¹ Respecto al ámbito de las infracciones, el artículo 191 (LGT 2003) se refiere a “*dejar de ingresar*” la deuda tributaria resultante de la autoliquidación del tributo, y el artículo 198 (LGT 2003) a la infracción por no presentar en plazo las autoliquidaciones o declaraciones, que no produzcan perjuicio económico. En cuanto a la «gestión tributaria», conforme al artículo 118.a (LGT 2003), se iniciará por “*por una autoliquidación, por una comunicación de datos o por cualquier otra clase de declaración*”, quedando establecido en el artículo 119 (LGT 2003) que “*se considerará declaración tributaria todo documento presentado ante la Administración tributaria donde se reconozca o manifieste la realización de cualquier hecho relevante para la aplicación de los tributos.*”

A partir de la anterior exposición normativa, la regularización tributaria no exige un determinado modelo de presentación distinto¹²⁹² a una «declaración» del sujeto en la que consten los elementos necesarios que arrojan la cuota tributaria correspondiente, y que permitan conocer a la Administración, o a la Jurisdicción penal en su caso que, la regularización practicada por el sujeto responde a la realidad de la situación tributaria hasta entonces ocultada o, irregularmente declarada. Cuestión distinta será, si el hecho de no utilizar un determinado modelo de declaración tributaria podría conllevar a una reacción sancionadora tributaria, extremo que entendemos quedaría relegada al ámbito tributario en su caso, puesto que nada exige -o prevé como punitivo- la norma penal en cuanto a este aspecto.

En relación a unas u otras cuestiones -regularización con la sola declaración, únicamente con el pago, con la coincidencia de los dos, o mediante los modelos tributariamente establecidos- es finalmente la Jurisprudencia la que, ante la ausencia de regulación concreta por parte del legislador¹²⁹³, se ha encargado de establecer las

¹²⁹¹ Requisito que no impide al contribuyente declararlo mediante un documento distinto a cualquier modelo tributario establecido.

¹²⁹² Si bien lo normal será utilizar los modelos establecidos para cada clase de obligación tributaria, que permiten identificar ésta a la hora de realizar el pago, o bien solicitar su aplazamiento o fraccionamiento. Cuestión distinta, y en caso de no utilizar estos modelos, es que a la hora de efectuar el pago, se deba recurrir a otros modelos, impresos, o medios, para efectuar el depósito.

¹²⁹³ Regulación que se produce a partir de la Ley 7/2012, de 27 de diciembre del Código Penal, en la que el apartado 4 del artículo 305 considera regularizada la situación tributaria cuando el obligado tributario haya procedido al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria. Como norma interpretativa se refiere a esta modificación la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de noviembre de 2015 -Pte., Del Moral García, A., EDJ 2015/244082, FDº11.- “... o con la necesidad en esos mismos delitos de entender la regularización como pago efectivo y no mero reconocimiento de la deuda (reforma de 2012)”. Cuestión reiterada en Sentencias del Tribunal Supremo de 25 de noviembre, 7, 11, 22 y 23 de diciembre de 2015 -Ptes. Del Moral García, A., Granados Pérez, C, y Maza Martín, J.M.-. Baste el comentario de que han debido suceder doce años, para que el legislador plasmara en la Ley, lo que la Jurisprudencia venía reconociendo desde prácticamente la entrada en vigor de la excusa absolutoria penal; no así otras cuestiones que, extensamente reiteradas por la Jurisprudencia, no ha sido trasladadas a norma penal o tributaria alguna, como por ejemplo,

condiciones que han de concurrir para exonerar la responsabilidad penal ante supuestos de regularización tributaria¹²⁹⁴.

Tras la entrada en vigor de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF los primeros pronunciamientos jurisdiccionales pueden situarse en el Auto del Juzgado de Instrucción Nº3 de la Audiencia Nacional de 13 de enero 1993¹²⁹⁵ y, la Sentencia de 9 de marzo de 1993¹²⁹⁶ del Juzgado de lo Penal Nº1 de Lérida, que si bien fueron estimatorios en cuanto a la exclusión de la responsabilidad penal, al entender regularizada tributariamente la deuda, al amparo de lo regulado en la Disposición Adicional Decimo Tercera de la ley de IRPF(1991), fueron posteriormente revocados en apelación por la Audiencia Provincial de Lérida de 25 de junio de 1993 y, por la Audiencia Provincial de Madrid en Sentencia de 9 de marzo de 1994¹²⁹⁷. La Audiencia Provincial de Valencia en Sentencia de 1 de febrero de 2000¹²⁹⁸ si bien señala -FDº5- que “[E]n este sentido se admite que no es necesario el pago efectivo para que la excusa absolutoria pueda ser aplicada”, punto y seguido afirma que “[A]sí mismo es preciso que la regularización sea integra o completa”, admitiendo la

el momento en que debe ser paralizadas -o no iniciadas- las actuaciones, el momento en que debe ser practicado el traslado del tanto del culpa, los límites que trasgredidos vulneran los derechos del contribuyente, los efectos procesales de la prueba ilícitamente obtenida, así como las consecuencias que, sobre los responsables de la Administración pudieran recaer, de no observar y cumplir, con el mismo rigor que se exige el cumplimiento tempestivo de los deberes tributarios, estas obligaciones procedimentales previas al proceso.

¹²⁹⁴ En relación a la posible aplicación analógica de la excusa absolutoria a partir de la prescripción tributaria -4 años desde la entrada en vigor de la Ley 1/1998, de 26 de febrero- señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de noviembre de 2000 -Pte. Conde-Pumpido Tourón, C., EDJ 2000/32433, FDº7- que “tampoco cabría considerar la aplicación analógica de la excusa absolutoria de regularización tributaria, pues la aplicación de una norma por analogía requiere que concorra identidad de razón (art. 4.1 del Código Civil) y es claro que las razones de utilidad que subyacen en la excusa absolutoria de regularización tributaria -el favorecimiento o promoción del pago voluntario- no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente.” *Vid.* en el mismo sentido A.P. de Madrid en Sentencia de 16 de junio de 2001 -Pte. Lamela Díaz, C., EDJ 2001/29718, FDº7-; A.P. de Ávila en Sentencia de 2 de octubre de 2001 -Pte. Pando Echevarría, I., EDJ 2001/63199, FDº4-; Sala 2ª del Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de octubre de 2001 -Pte. Sánchez Melgar, J., EDJ 2001/37191, FDº9-; Sala 2ª del Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2002 -Pte. Andrés Ibáñez, P., EDJ 2002/29076, FDº18-; Sala 2ª del Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de junio de 2005 -Pte. Monterde Ferrer, F., EDJ 2005/188308, FDº1-.

¹²⁹⁵ Motiva el Auto que con la regularización se ve satisfecha la cuestión recaudatoria de la función pública “que para lograr su eficacia se ve apoyada por normas legales administrativas y penales cuya interpretación teleológica lleva a considerar que si el fin perseguido se ha alcanzado, y se ha alcanzado por la vía administrativa en aplicación del principio del Derecho Penal de intervención mínima, éste no debe ser aplicado...”

¹²⁹⁶ Cita la Sentencia que “La Disposición Adicional decimotercera (...) reduciendo las rentas no declaradas, las cuales dejan por tanto de ser consideradas desde el punto de vista tributario como rentas ocultadas y se entiende que ya no existe cuota defraudada, indudablemente falta el requisito esencial del tipo del delito del artículo 349 que es el perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública, y este perjuicio no desaparece por el pago de la cuota defraudada dejando subsistente la responsabilidad criminal, sino por propia decisión del legislador el cual expresa la voluntad del Estado que es en último término el perjudicado por el delito y que a través de esta disposición muestra su falta de interés en sancionar el fraude fiscal optando por facilitar al contribuyente la posibilidad de regularizar su situación tributaria.”

¹²⁹⁷ *Vid. Manual de delitos contra la Hacienda Pública* (2.008), AAVV Op.Cit.Pág.209, *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública* (2.008), AAVV, Op.Cit.Pág.272; *El delito fiscal* (2.009), AAVV, Op.Cit.Pág.204.

¹²⁹⁸ Ponente, Climent Durán, C., EDJ 2000/8082,

excusa absoluta, no por reunir los requisitos del artículo 305.4 del CP, sino por que no quedó suficientemente acreditado en acto de juicio el importe imputado por defraudación, por lo que «en beneficio del reo» al regularización debe alcanzar al total de lo defraudado¹²⁹⁹.

Con el tiempo preciso para que las causas por motivo de regularización tributaria accedieran a una posible casación tras los pronunciamientos de las Audiencias Provinciales, el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de abril de 2003¹³⁰⁰ vino a señalar que “[S]i una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido, no pudiendo decirse que ha regularizado su situación por el mero hecho de que, años después de realizarla, reconozca la defraudación -a ello equivale la presentación de la declaración complementaria- cuando la misma, por otra parte, ya ha sido puesta de manifiesto por la actividad inspectora de la Administración.”¹³⁰¹ En Sentencia de 30 de mayo de 2003¹³⁰², el Tribunal Supremo confirmaba que “la regularización prevista como excusa absoluta tiene por finalidad el favorecimiento o promoción del pago voluntario, inserto en razones de utilidad que subyacen en toda

¹²⁹⁹ Este pronunciamiento sería confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de diciembre del año 2001 -Pte. Jiménez Villarejo, J. EDJ 2001/56881, FD4-, en la que se matizaba que: “No solamente no ha sido aplicada la excusa absoluta sino que expresamente ha sido rechazada su aplicación en el fundamento jurídico quinto de la Sentencia recurrida. La que sí ha sido apreciada, justificadamente, es la atenuante analógica prevista en el núm. 6 del art. 21 CP puesto en relación con el núm. 4 de la misma norma. Y es posible, a tenor de los hechos que se declaran probados en relación con este particular, que haya concurrido en el caso incluso la propia atenuante de confesión de la infracción puesto que, presentada la querrela por el Ministerio Fiscal el 23 de febrero de 1990 y admitida por el Juzgado de Instrucción el 12 de marzo siguiente, no sería descaminado sostener que, cuando la entidad “A., S.A.” presentó solicitud de aplazamiento del pago de su deuda tributaria el 3 de marzo del mismo año, no conocía el acusado que el procedimiento judicial se dirigía contra él, aunque naturalmente supiese desde un año antes que estaba siendo objeto de investigación y comprobación por la Administración tributaria. Como quiera que la cantidad en su conjunto defraudada por los diversos y sucesivos delitos fiscales cometidos por el acusado es, según el hecho declarado probado por el Tribunal de instancia, la deuda tributaria reconocida por la entidad A., S.A. en la citada solicitud de aplazamiento, es legítimo concluir que el acusado confesó el hecho a la autoridad administrativa y facilitó de ese modo, a partir de la presentación de la solicitud, la investigación y persecución judicial de los hechos, sin que haya motivo para poner en duda, por lo demás, que la decisión de solicitar el aplazamiento fue del propio acusado como lo eran todas las decisiones importantes para la vida de la empresa. No hubo, pues, infracción legal en la aplicación, a los hechos declarados probados y a la responsabilidad del acusado, de la circunstancia atenuante prevista en el núm. 6 en relación con el 4 del art. 21 CP.”

¹³⁰⁰ Ponente, Jiménez Villarejo, J., EDJ 2003/25275, FDº11. Argumentos que reitera el Tribunal Supremo en Sentencia de 1 de febrero de 2006 -Pte. Giménez García, J., EDJ 2006/21339, FDº2- en la que añade: “...regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria. Por las mismas razones se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial, sin perjuicio de que la reparación parcial del perjuicio pueda producir efectos en la determinación de la pena...”

¹³⁰¹ En el mismo sentido la A.P. de Madrid en Sentencia de 7 de junio de 2.005 -Pte. Vieira Morante, F.J., EDJ 2005/174237, FDº4- “El cumplimiento, por tanto, de la mera obligación formal de presentar la declaración no puede bastar para entender regularizada la situación tributaria, que se producirá cuando se cumpla la obligación principal.”

¹³⁰² Ponente, Aparicio Calvo-Rubio, J., EDJ 2003/244769, FDº8. Reproduce los argumentos el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de mayo de 2009 -Pte., Granados Pérez, C., EDJ 2009/111460, Dº2.-.

excusa absolutoria (...) regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago (...) el fundamento de la aludida excusa absolutoria es la auto-denuncia y la reparación.”; para ratificar el Tribunal en Sentencia de 2 de junio de 2.005¹³⁰³ que “la excusa absolutoria contemplada en el art. 349.3º del C. Penal de 1973, hoy art. 305.4º del vigente C. Penal, es a condición de que la indicada regularización sea completa, pues sólo así podrá hablarse realmente de cumplimiento, aunque sea tardío, de las obligaciones tributarias desatendidas, de modo que solo podrá obtener perdón quien comunica de forma cabal y exacta a la Administración su situación tributaria. Una pretendida regularización (...) resultará ineficaz al fin que se analiza (...) con la regularización parcial que buscara rebajar la cuota tributaria defraudada por debajo del límite de 15.000.000 de ptas., dejando así la ilicitud en sede administrativa.”

La Fiscalía General del Estado, en Circular 2/2009¹³⁰⁴, sobre la interpretación del término regularizar en las excusas absolutorias, parte del concepto de que “la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo.” Desde esta perspectiva, establece la Circular, la diferencia de significado que la regularización ofrece desde un punto de vista tributario y desde un punto de vista penal.

En lo tributario, parte del análisis del artículo 61 de la LGT (1963) en relación a la D.A. 14 de la Ley 18/1991, de 6 de junio del IRPF, entendiéndose que “la regularización de la situación tributaria se refería no solo a la presentación de declaraciones complementarias de rectificación en ausencia de requerimiento previo, sino también al ingreso de la deuda, resultando altamente cuestionable que de la decisión del legislador de prever recargos por el retraso y no sanciones, se pudiera llegar a concluir que la sola presentación de la declaración supusiera la ordenación de la situación tributaria.”¹³⁰⁵; respecto a la LGT (2.003), y por análisis comparativo de sus artículos 27, 122 y 191, concluye que “[R]esulta obvio que las disposiciones exoneradoras y/o atenuantes de la

¹³⁰³ Ponente, Monterde Ferrer, F., EDJ 2005/188308, FDº41.

¹³⁰⁴ Vid. sobre Circular BLAZQUEZ LIDOY, A.(2.011) para quien “El principio de seguridad jurídica exige una reforma del artículo 305.4 del CP (...) una de las cuestiones que deben solventarse es si el pago es un requisito preceptivo junto a la declaración completa y veraz. Nuestra opinión es que no debe exigirse. Pero si el legislador penal opta por una solución contraria, debería regularse a que alcanza el pago (cuota o deuda) y el tiempo y la forma de hacerlos, ...”. Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?. Pág.125. También sobre esta Circular y las distintas posibilidades que puede alcanzar la regularización a efectos penales, Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J.(2011) *La regularización de la defraudación tributaria*. Pág5-50.

¹³⁰⁵ Conclusión ésta con la que no se puede coincidir, desde el momento en que es la propia LGT(1963-1995) la que expresamente regula la posibilidad de acudir a la solicitud de aplazamiento o fraccionamiento al momento de regularizar la situación tributaria; normas tributarias que por otra parte, la Circular omite comentar.

responsabilidad administrativa y las excusas absolutorias en el Derecho Penal responden a fines no coincidentes, derivados principalmente de la distinta antijuridicidad material o entidad de la lesión al bien jurídico propio de unas y otras infracciones. El legislador tributario se ocupa así de definir los casos en los que el reconocimiento e ingreso voluntario y tardío de la deuda está exentos de sanción en sede administrativa, modulando las consecuencias de las infracciones tributarias en atención a variables tales como el cumplimiento o incumplimiento de determinadas formalidades.”

En lo penal, considera la Fiscalía que *“Si bien es cierto que la incorporación en 1995 del término regularización en nuestro Código Penal estuvo en alguna medida condicionado por la necesidad de armonizar el reproche penal con determinadas decisiones propias de la política fiscal del momento, la fundamentación de las excusas absolutorias de los arts. 305.4 y 307.3 del Código Penal no es meramente fiscal, por lo que la interpretación de la expresión no debe quedar condicionada por aquellas concretas circunstancias hasta el punto de hacer inviable un entendimiento de los preceptos a la luz de la teleología y naturaleza jurídico penal de las dos excusas absolutorias. Otorgar la prioridad a ésta última opción evita la instrumentalización de la norma penal que supone ponerla al servicio exclusivo de los intereses de la política fiscal o recaudatoria, lo que no haría sino degradar su necesidad en un ámbito de la conducta en el que la presencia del derecho penal ya no se discute.”* A partir de la anterior afirmación entendemos obvio que, una vez consumado el delito, la cuestión de la regularización es tributaria únicamente en su aspecto sustantivo, puesto que los efectos de ésta quedan relegados al conocimiento de la Jurisdicción penal, quien será la única competente para la posible investigación y sustanciación de la causa, así como para determinar la pertinente punibilidad o no del resultado anterior a la regularización¹³⁰⁶.

De cuando hemos tratado en relación a los supuestos que pueden excluir o exonerar la responsabilidad tributaria, o levantar la punición del delito, en relación al objeto de nuestro trabajo entendemos que, pese a la evidente intención recaudatoria, amparada en la amenaza que supone la reacción punitiva penal, viene a suceder un tanto similar a lo que ya tuvimos ocasión de analizar tras la supresión de la prejudicialidad tributaria de la

¹³⁰⁶ Cita la Fiscalía General del Estado en su Circular 2/2009 que “la prolijidad casuística con que se regula el cumplimiento extemporáneo de las obligaciones contributivas en el ordenamiento jurídico administrativo -tributario y de la Seguridad Social- no puede resultar determinante para la exoneración de responsabilidad propiamente penal, dado que ésta última gravita principalmente en la ausencia de razones de prevención general y especial para castigar al defraudador, cuando, cumpliendo los requisitos legalmente previstos, realiza un comportamiento posterior ajustado a los fines perseguidos por el derecho penal y exponente de un auténtico retorno a la legalidad.”

LMURF¹³⁰⁷. Tras la entrada en vigor de la LO 2/1985, de 29 de abril del C.P., y de la Ley 10/1985, de 23 de abril de la LGT, la Jurisprudencia no ha cambiado la posición que exige para la función jurisdiccional el cálculo y determinación de la cuota defraudada, tornado como vimos la cuota tributaria no ingresada en responsabilidad civil derivada del delito, pese al intento del RST (1985) de retener en sede administrativa la liquidación final de la deuda en base a los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados. En esta evolución, nuestro trabajo nos ha llevado a analizar la transcendencia del significado del «bien jurídico protegido», la extensión del término «defraudar», la competencia y posibilidad de la practica de liquidación tributaria con carácter previo al proceso penal, así como la diferencia entre considerar la «cuantía» como condición objetiva de punibilidad, o como elemento del tipo, con la única intención de establecer, el momento en que deben ser trasladados los hechos a la Jurisdicción penal, partiendo de que la diferencia entre la infracción tributaria y el delito, no debe situarse de forma excluyente a partir del importe de la defraudación, sino de forma inseparable al elemento subjetivo que como “algo más” incita a activar la reacción punitiva penal; motivo en el que encontramos la razón por la que es la Jurisdicción penal la llamada a concretar la cuota defraudada, ante la imposibilidad de la Administración -al carecer de competencias- de indagar más allá de lasospecha delictiva¹³⁰⁸, y por tanto, no poder obtener elementos suficientes con los que llevar a cabo una liquidación previa al proceso¹³⁰⁹.

Como decimos, en relación a la regularización, la verdadera intención del legislador tributario, como era -y es- la exclusiva finalidad recaudatoria, finalmente y como ya pasara tras la supresión del requisito de procedibilidad, dio lugar a que el Orden penal atrajera para sí, las consecuencias de regular en Ley Orgánica determinadas situaciones de carácter

¹³⁰⁷ Cuestión que tiene su antecedente en la necesidad de criminalizar ciertas infracciones tributarias, ante la imposibilidad manifiesta de reprimir el fraude tributario, pese al -como señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2001)- “desarrollo desmesurado del derecho administrativo sancionador”. El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario.”; o como también define el Autor (2.001) “ritmo creciente de habilitaciones sancionadoras a favor de la Administración Pública.” Pág.486. *El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario*. Rev. Tributos Locales. Pág.4 En este sentido, *Vid.* Apartado VIII.- de la Primera Parte de nuestro trabajo.

¹³⁰⁸ La lógica del razonamiento deviene evidente; si partimos de la cuantía como elemento diferenciador entre infracción y delito, la Administración siempre quedará ampara en la necesidad de concretar el importe de supuesta defraudación con carácter previo al traslado de los hechos, lo que de alguna forma permite la extensión de sus indagaciones con esta excusa. Si partimos que la infracción no muta a delito por razón de la cuantía, sino que la infracción del deber de contribuir con transcendencia penal nace a partir de la concurrencia de los elementos que configuran el tipo, el importe de la será una cuestión más a debatir en el proceso, de donde la sospecha o indicio delictivo no debe surgir a partir de la concreción del importe, sino de la sospecha del conjunto de elementos penales observados -que no comprobados e investigados- en sede tributaria; lo que, entendemos, excluye cualquier posibilidad de extensión de actuaciones administrativas, y obliga al traslado de los hechos a la Jurisdicción penal.

¹³⁰⁹ Cuestión distinta, como ya establecimos, resulta cuando la Administración tiene datos suficientes para practicar la liquidación, sin necesidad de extender sus actuaciones de investigación, ni en su caso requerir al contribuyente para que participe en unas actuaciones dirigidas a la concreción de la sospecha delictiva.

netamente tributario, de modo que, pese a la aparente solución tributaria que la regularización podía ofrecer desde la perspectiva de la Administración -con apoyo en la amenaza de la reacción penal- se transformó en un nuevo capítulo de distanciamiento entre ambos Órdenes¹³¹⁰, al requerir cualquier regularización tributaria, una vez consumado el delito, ser puesta en conocimiento de la Jurisdicción penal, pese a la posible exclusión de responsabilidad que, desde la perspectiva ordinaria pudiera significar la regularización practicada por el sujeto.

III.- La reforma tributaria (1995) en relación al delito contra la Hacienda Pública.

Una vez establecidos, bajo la perspectiva de nuestro trabajo, los elementos que integran el tipo penal tras la reforma del CP -LO 6/1995, de 29 de junio y, 10/1995, de 23 de noviembre-, así como las distintas posturas en torno a la interpretación y aplicación del artículo 305 de la norma penal, y su repercusión en la conexión entre el procedimiento y el proceso, procede analizar ahora la evolución de las normas tributarias en relación a esta conexión, que permitirá el conocimiento de los hechos por la Jurisdicción penal, una vez advertido por la Administración un posible delito de defraudación tributaria.

Como punto de partida, consideramos imprescindible situar aquellos aspectos que, tras la reforma de la LGT(1985) nos llevaron a plantear los elementos de conflicto de esta conexión, que a partir de las reformas que nos proponemos analizar en el presente apartado, nos llevarán a situar si las medidas adoptadas por el legislador en las normas tributarias, significan una solución a los problemas enunciados en su momento.

La conexión del procedimiento y el proceso, en el periodo comprendido entre las reformas de la norma penal y tributaria de 1.985, y antes de la entrada en vigor de las acometidas en 1.995, una vez advertido por la Administración la posible comisión de un delito de defraudación, nos permitió establecer las siguientes diferencias:

¹³¹⁰ Como señala al respecto al Fiscalía General del Estado en su Circular 2/2009 "... se concluye, de un lado, que las previsiones de la vigente LGT sobre cumplimiento extemporáneo y voluntario de las deudas tributarias, por su heterogeneidad, particularidades y designio específico dentro de la esfera de la política fiscal, no son trasladables al ámbito de la excusa absolutoria estudiada en ausencia de una previsión legal expresa en ese sentido, y de otro, que el uso de las expresiones regularizar, regularización, regularizado, a lo largo de todo el texto de dicha Ley, apela a su valor semántico en relación con el contexto en el que aparecen y la concreta realidad a que se refieren, sin que constituyan conceptos legales o se remitan a una única y diferenciada institución jurídico tributaria. En consecuencia, para resolver la cuestión interpretativa propuesta sin caer en una arbitraria configuración de la excusa absolutoria fruto de la selección interesada de retales de la normativa fiscal y penal, resultará necesario determinar qué conductas aparecen como exigibles para poner en orden la situación tributaria relacionada con las deudas que tienen origen en la previa defraudación consumada de una cuota tributaria de cuantía superior a los 120.000 euros."

1º.- Las actuaciones tributarias quedarían paralizadas conforme al artículo 77.6 de la LGT(1985) una vez que la infracción tributaria revelara carácter delictivo, de lo que entendimos que, el procedimiento de conexión partía de un hecho previo como era el conocimiento por parte de la Administración de ciertos datos omitidos, ocultados o declarados de forma errónea -desde la perspectiva de ésta- por el contribuyente, cuyo resultado era posible cuantificar con carácter previo a la paralización de las actuaciones tributarias¹³¹¹.

2º.- A partir de la posibilidad de cuantificar el importe no ingresado por el contribuyente establecimos que, la LGT(1985) no preveía una actuación posterior al proceso penal, distinta a la continuación del procedimiento sancionador en el supuesto de que la Jurisdicción penal no estimara delictiva la conducta, de lo que dedujimos que el legislador, al ordenar a la Administración practicar el traslado del tanto de culpa, tenía como pretensión que la reacción del *Ius Puniendi* del Estado, ante situaciones que pasan a denominarse de defraudación -por razón de la cuantía y de la intención del sujeto- se ejerciera por la Jurisdicción penal, como expresión de repulsa y castigo de aquellas conductas -y sus resultados- que representaban una mayor peligro y ofensa en relación al bien jurídico que se trataba de proteger.

3º.- La cuestión la centramos entonces a partir de la posibilidad o no de la Administración de practicar una liquidación previa al traslado del tanto de culpa, en respuesta primero, al derecho del contribuyente a ver regularizada su situación tributaria, permitiéndole extender su derecho a la supervisión de las actuaciones de la Administración a la vía revisora económico-administrativa y contenciosa, y en segundo lugar, en respuesta a la obligación que, como Administración encargada de aplicar el sistema normativo tributario, le exigía culminar el procedimiento de regularización de acuerdo a sus exclusivas competencias, de forma independiente a la posible transcendencia infractora de los hechos observados. La situación, ante circunstancias de posible relevancia penal, atendía entonces a la posible regularización, tras la que se suspendería -o no iniciaría- el procedimiento sancionador, o en su caso a la paralización tanto de las actuaciones de regularización como a las sancionadoras. Recordábamos entonces que el procedimiento inspector, alcanzaba en unidad de acto tanto a la regularización como a la posible instrucción sancionadora, al igual que el concepto de deuda tributaria integraba las sanciones, siendo una y otra el posible obstáculo que impedía independizar la paralización de las actuaciones sancionadoras, de las de regularización. No obstante, el análisis que

¹³¹¹ Nos referimos con carácter general a la posibilidad de esta cuantificación, desde el momento en que la Administración tributaria, ante la sospecha delictiva, despliega un amplio abanico de actuaciones tendentes precisamente a concretar el importe eludido.

realizamos en su momento, sobre el RST(1985) y RGIT(1986), nos llevó a cuestionar que la norma tributaria, estableciera sin ningún género de duda que ambos procedimientos debieran ser sustanciados de forma unitaria, o en su caso que las sanciones, debieran formar parte de manera inseparable a otros conceptos de la deuda tributaria, partiendo de que las atribuciones en materia sancionadora a los mismos órganos que practicaban la regularización tributaria, era una cuestión de delegación y no una cuestión de competencia necesariamente atribuible a un solo órgano, como era la Inspección de los tributos.

4º.- La cuestión liquidatoria se trataría de justificar a través de la responsabilidad civil derivada del delito. Con una pretendida lógica procesal, una vez que el delito de defraudación quedaba regulado por Ley Orgánica, sin depender ya de cuestión de procedibilidad alguna, resultaba palmario para el ámbito penal que las consecuencias de una acción delictiva debían responder con toda su extensión y significado en sede penal, por lo que ésta Jurisdicción no tardó en reclamar para sí -con apoyo en una interpretación *sui géneris* de la prejudicialidad administrativa-, no solo la reacción punitiva sino la previa cuantificación del importe defraudado, el cual sería establecido en el seno del proceso conforme a las reglas propias del orden penal. Solución que entre otras, trató de dar acomodo al principio *non bis in idem*, como mejor respuesta a la exclusiva intervención penal ante ciertos supuestos de contravención de la norma contributiva.

5º.- El ámbito procedimental y procesal, quedaba no obstante un tanto enturbiado desde el momento en que la Administración no llegaba a desligarse de la cuestión investigadora, una vez atisbados los posibles indicios de delito, a través de un procedimiento «*ad intra*» de carácter jerárquico creado «*ad hoc*» y sin la menor intención de hacer participe al contribuyente, con la finalidad de dar cumplimiento trámite al mandato de traslado sugerido por la norma tributaria, exigido de otro lado por la norma penal bajo apercibimiento de consecuencias delictivas, en caso de omisión. Ausencia de claridad que también observábamos en sede penal, desde el momento en que se aceptaba sin mayor esfuerzo que la Administración pudiera realizar ciertas actuaciones indagatorias hasta transformar en indicio la sospecha, sin que la obligada colaboración del ignorante contribuyente le reportara autoincriminación, que -entre otros- pudiera invalidar las pruebas obtenidas, aceptando con efectos periciales los informes emitidos por la Inspección de los tributos, y considerando peritos imparciales y objetivos a los actuarios-inspectores que habían sido actores del procedimiento tributario de comprobación e

investigación. Son por tanto notas comunes -entre otras- a la regulación calculada¹³¹² que, sobre la conexión entre el procedimiento y el proceso venimos estableciendo, y que deberían de tener su contestación en las reformas y producción normativa, que en adelante estudiaremos: el inicio -o no- de actuaciones de comprobación e investigación, una vez admitida la sospecha por la Administración de un posible delito de defraudación tributaria; el momento en que el procedimiento -tributario o de la Administración tributaria- debe quedar paralizado, por este motivo; la práctica -o no- de liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa; los derechos del contribuyente una vez nacida la sospecha valor de la prueba obtenida en el procedimiento de regularización y sus efectos en el proceso penal; la participación de los representantes de la Administración en el proceso penal por delito fiscal; los efectos del pronunciamiento penal en el procedimiento tributario; así como, las actuaciones previas, simultáneas y posteriores al proceso penal en materia cautelar y recaudatoria.

III.I.- La Ley 25/1995, de modificación parcial de la LGT. La paralización del procedimiento administrativo.

El primer cambio normativo de naturaleza tributaria, de forma paralela -como ya sucediera en el año 1985- a la reforma penal en materia de defraudación (art.349 y 305), lo encontramos en la LGT¹³¹³. La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de modificación parcial de la Ley General Tributaria¹³¹⁴ ponía de manifiesto la necesidad de incorporar al texto de la LGT el conjunto de «reflexiones» con que los Tribunales, Administración tributaria, Asociaciones de Contribuyentes y la opinión pública habían ido enriqueciendo a lo largo de los diez años -tras la reforma operada en la LGT por la Ley 10/1985, de 26 de abril-, algunos de los aspectos de la norma de referencia tributaria, destacando la Exposición de Motivos entre estas incorporaciones: la reforma del régimen

¹³¹² Como en adelante tendremos la oportunidad de establecer, la regulación normativa que provoca la conexión entre el procedimiento y el proceso, lejos de responder a la aparente desidia del legislador por resolver los aparentes problemas que se vienen observando, no es más que un sistema precisamente regulado y calculado para producir los efectos procedimentales y procesales que se pretenden, y que no son otros que, permitir a la Administración, bajo un incierto marco normativo de indudable carácter instructor, adentrarse en los aspectos esenciales del presunto hecho delictivo, con la única finalidad de facilitar a la Jurisdicción penal, no el conocimiento de un posible delito de defraudación tributaria, sino el análisis de una conducta y la cuantificación de su resultado.

¹³¹³ Vid. en este sentido, *La reforma de la Ley General Tributaria (Análisis de la Ley 25/1.995, de 20 de julio.)* AAVV, Ed. Cedecs.; ESEVERRI MARTINEZ,E.(1995) *Procedimiento de liquidación tributario y procedimiento sancionador tributario.* MAGRANER MORENO,F.J.(1995) *La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance.*; PONT MESTRES,M.(1995) Op.Cit.; PALAO TABOADA,C.(1995) *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria.* PEREZ ROYO,F y AGUAYO AVILÉS,A.(1996) *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria.*; MORILLO MENDEZ,A.(1996) *Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley general Tributaria.*; ESCRIBANO LÓPEZ,F.(1996) *El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT.*

¹³¹⁴ BOCG. Serie A, N°92-1, de 5 de diciembre de 1994.

de infracciones y sanciones -para disminuir la litigiosidad existente-, operando una reducción del límite de las infracciones graves así como, una reducción por conformidad a la propuesta de regularización inspectora, cuestión que se completaba al reconocer “*el acento en la necesaria culpabilidad del sujeto infractor*” y, “*la ausencia de responsabilidad*” cuando se hubiera actuado con la diligencia debida¹³¹⁵; en cuanto a la ya señalada regularización, se establecía una nueva regulación de los recargos por ingresos fuera de plazo que “*sin incentivar el fraude y la presentación tardía*”, permitieran al contribuyente rectificar de manera espontánea su comportamiento y regularizar su situación de forma voluntaria; se introducían las modificaciones precisas al objeto de configurar el procedimiento de comprobación abreviada para la práctica de liquidaciones provisionales de oficio, que facilitasen la realización de controles masivos, a partir de la declaraciones presentadas por los contribuyentes, o de los datos facilitados por terceros y, en cuanto al procedimiento inspector, se incorporaban algunas modificaciones en los artículos 141 y 142 “*al objeto de dotar de mayor operatividad a ciertas actuaciones tendientes a evitar la desaparición de los medios de prueba de la realización del hecho imponible o el desarrollo normal del procedimiento.*”¹³¹⁶

En Sesión Plenaria celebrada el 9 de marzo de 1995¹³¹⁷ se producía el debate a la totalidad¹³¹⁸, tras el cual se presentaron las Enmiendas al Proyecto¹³¹⁹, entre las que

¹³¹⁵ Respecto al delito fiscal se aludía a la coordinación del sistema sancionador con éste “de suerte que sea plenamente operativo”. Es de observar que el pre-legislador, tal y como se desprende de la Exposición de Motivos, no trató de coordinar los supuestos de defraudación, sino la vertiente sancionadora de la defraudación, lo que debiera significar que, la conexión entre el procedimiento y el proceso se produciría una vez que la Administración carecía de competencias para sancionar aquellas conductas que ofrecieran un resultado delictivo. Quedando por tanto esta conexión circunscrita al ámbito sancionador, cualquier referencia al ámbito de la regularización con el objeto de extenderle los efectos de la paralización, era una cuestión que seguía careciendo de la regulación precisa.

¹³¹⁶ Destacar del articulado del Proyecto -en cuanto a nuestro objeto de estudio- que, (art.61) los ingresos correspondientes a declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones realizadas fuera de plazo, sin requerimiento previo, no sería objeto de sanción, quedando regulada -con remisión al Reglamento de Recaudación- la posibilidad de aplazamiento o fraccionamiento de las deudas resultantes; que, las infracciones tributarias (art.77) mantienen la posibilidad de sanción “a título de simple negligencia”, regulando ahora (art.77.4.d) la exclusión de responsabilidad cuando medie diligencia necesaria, la cual se desprende a partir de una declaración o autoliquidación veraz y completa, amparada en una interpretación razonable de la norma. En el apartado 6 del artículo 77, se sustituye la expresión “En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos...” por “En los supuestos en que la Administración Tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito...”, que en cuanto a la paralización de las actuaciones cambia también la expresión “procedimiento sancionador” por “procedimiento administrativo”; la obligación de practicar el traslado del tanto de culpa, recogida en el artículo 111 (LGT-1985), que obligaba a Autoridades y funcionarios, se recoge en el artículo 113.3, que si bien repite la expresión “se limitará a deducir el tanto de culpa...o a remitir al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que estimen constitutivos de delito...” queda referida -mediante punto y aparte- a “la Administración Tributaria”.

¹³¹⁷ DSCD, N°131. V Legislatura.; Pág.6998 y ss.

¹³¹⁸ El Sr. Ministro de Economía, del Gobierno de turno, establecía en su intervención lo elementos fundamentales del Proyecto: “En primer lugar, coordinar el régimen de infracciones y sanciones tributarias con la regulación del delito fiscal. En segundo lugar, favorecer el cumplimiento espontáneo de las

destacamos las relativas a la regularización contemplada en el artículo 61 de la LGT¹³²⁰, en las que todos los Grupos coincidían en la exclusión de las sanciones tributarias, las que proponían la exclusión de sanción en expedientes de fraude de Ley¹³²¹, las que atendían a la introducción en el artículo 77 de la LGT de la expresión «dolosas o culposas»¹³²², las que pretendían la creación de una Comisión de Infracciones Fiscales¹³²³ que, tras un

obligaciones tributarias mediante una adecuada regulación de los recargos por ingresos fuera de plazo. En tercer lugar, atemperar las sanciones tributarias en línea con los países de nuestro entorno para conseguir una aplicación más consensuada de la normativa tributaria. En cuarto lugar, dotar a la Administración tributaria de los instrumentos necesarios que le permitan luchar eficazmente contra el fraude en el momento actual”. Pág.6.987. La enmienda de devolución fue presentada por el Grupo de IU-IC, que entre otras mostraba su desacuerdo, entre otras, en la tipificación del delito fiscal “como delito de conducta y no como delito de cuota”, en la reducción porcentual de las sanciones tributarias, y en la necesaria obtención de un mandamiento judicial por parte de la Inspección de los tributos para acceder al “domicilio del afectado” -que sería su enmienda 103 al Proyecto-, aludiendo que la “intimidación fiscal” debe ser “la intimidación menos íntima de todas”. La enmienda a la totalidad fue rechazada por un total de 262 votos en contra, por 8 a favor, y una abstención.

¹³¹⁹ BOCG-CD. N°92-7, de 15 de marzo de 1995.

¹³²⁰ La N°5, GP de Coalición Canaria, que establecía un recargo del 20 por 100, con intereses de demora, con un 10 por 100 si se ingresaba antes del sexto mes, sin intereses de demora; La 64, de GP IU-IC que proponía un recargo del 30 por 100 con intereses de demora, con un 15 por 100 de realizarse el ingreso en los tres meses siguientes, sin intereses de demora; La N°122 del GP Catalán, que bajo el mismo esquema proponía un 20 por 100 en el primer caso, y un 5 por 100 de ingresar en los seis meses siguientes. Más rocambolesca fue la N°179 del Grupo Popular “3. Los ingresos correspondientes a declaraciones, declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, sufrirán un recargo del 5 por 100 con exclusión de las sanciones que, en otro caso, hubieran podido exigirse. Cuando la cifra de dicho recargo junto con la de los intereses que procedan sea superior al 150 por 100 de los intereses aplicables por el periodo transcurrido desde el término del plazo voluntario, el sujeto pasivo únicamente vendrá obligado a ingresar una cantidad igual a dicho 150 por 100. Cuando los obligados tributarios no efectúen el ingreso al tiempo de la presentación de la declaración, declaración-liquidación o autoliquidación extemporánea, y se exija el recargo de apremio previsto en el artículo 127 de esta Ley, no se aplicará el recargo previsto en este artículo.” La Enmienda N° 180 del mismo Grupo, de forma alternativa proponía, “3.Los ingresos correspondientes a declaraciones, declaraciones liquidaciones o autoliquidaciones presentadas fuera de plazo sin requerimiento previo, comportarán el abono de interés de demora, con exclusión de las sanciones que pudieran ser exigibles. En estos casos, el resultado de aplicar el interés de demora no podrá ser inferior al 10 por 100 de la deuda tributaria.”

¹³²¹ La N°116, GP Catalán, con la intención de diferenciar los supuestos de fraude de Ley de los de economía de opción, en los que no procede corrección alguna por la Administración o por los Tribunales, aunque comporte un menor coste tributario, considerando que el fraude de Ley no debe ser sancionado puestos que “la existencia de estas conductas obedece a la imperfección de la propia norma al definir el hecho imponible.”

¹³²² La N°124 del GP Catalán, al no haber sido admitido por los Tribunales la sanción de infracciones en la que no mediara dolo o culpa. La N°184 del Grupo Popular, entendiendo que “De acuerdo con el Tribunal Constitucional no pueden admitirse infracciones objetivas, sino que la existencia de responsabilidad, requiere la concurrencia de dolo o culpa; señalando además en la misma enmienda que “La simple negligencia puede dar lugar a la comisión de infracciones simples.”

¹³²³ La N°127 del GP Catalán, que también presentó idéntica propuesta en el trámite correspondiente de la L.O. 6/1.995, de 29 de junio, en las Enmiendas 38 y 39. También en la enmienda N°28 pretendía la exclusión de responsabilidad (Art.349.3) cuando “en relación con las deudas a que se refiere el apartado 1 de este artículo, regularice su situación tributaria antes de que se le haya notificado la iniciación de actuaciones inspectoras de la Administración Tributaria o preste su conformidad al acta que la Administración Tributaria deberá levantarle o, en todo caso, a falta de dicha conformidad, siempre que regularice su situación tributaria antes de que se le notifique la querrela o denuncia contra él dirigida por el Ministerio Público, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración Autonómica o Local de que se trate.” La Enmienda N°190 del Grupo Popular, sin mencionar la Comisión, proponía el traslado del expediente al contribuyente para que pudiera efectuar alegaciones. No menciona cual es el propósito de dichas alegaciones. La referencia a la “Comisión” proviene del sistema francés, donde la Ley 77-1453 de 29 de diciembre de 1977 recogía este sistema. *Vid.* PIERRE BELTRAME (2001) *El derecho de la represión de las infracciones fiscales en Francia*. Pág.35-65. Si bien en nuestro Ordenamiento, ya tuvimos la ocasión de

trámite de audiencia al interesado, emitiera un dictamen vinculante para proceder o no al traslado del tango de culpa, o la tendente a que la exclusión de responsabilidad cuando el sujeto pasivo hubiera actuado «de buena fe»¹³²⁴.

Finalmente el Dictamen de la Comisión¹³²⁵ recogería, en el artículo 24.3 que, a las liquidaciones resultantes de expedientes de fraude de ley le serían aplicables los intereses de demora, pero no la imposición de sanciones; en el artículo 61.3 se estableció un recargo del 20 por 100, con exclusión de las sanciones que hubieran podido exigirse, pero no de los intereses de demora, disponiendo un recargo único del 5, 10 o 15 por 100, con exclusión del interés de demora y de las sanciones, de efectuar el ingreso en los tres, seis o nueve meses siguientes al término del plazo voluntario de presentación e ingreso; el artículo 77.1 no sufrió modificación alguna -respecto al proyecto-, permaneciendo la sanción de infracciones a título de simple negligencia¹³²⁶, como tampoco se produjo modificación

estudiar una solución parecida en las llamadas Juntas Administrativas que sustanciaban la causa con carácter previo a la denuncia judicial. *Vid.* en la Primera Parte de nuestro trabajo en relación al R.D. de 1852 y a las Leyes especiales contra el fraude, y en las posteriores regulaciones en materia de defraudación y contrabando.

¹³²⁴ Era la nº187 del Grupo Popular, de modificación del punto cuarto del artículo 77 del Proyecto, que continuaba “A tales efectos la buena fe se presume siempre correspondiendo a la Administración probar la existencia de mala fe.”

¹³²⁵ BOCG-CD. N°92-10, de 17 de mayo de 1995. El texto definitivo de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la LGT, recogería idéntica redacción sobre los artículos citados.

¹³²⁶ Pese al supuesto continuismo de la expresión jurídica utilizada -simple negligencia-, la evolución jurisprudencial sobre este concepto había superado la inicial posición que abocaba a la pretendida responsabilidad objetiva con sanciones de plano, partiendo de la Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de septiembre de 1987 en la que se establecía que “Cuando el declarante expone todos los datos y factores que a su juicio han de ser tenidos en cuenta para cuantificar la base liquidable y obtener así la cuota, no cabe calificar tal conducta como constitutiva de contravención alguna. La complitud y veracidad eliminan la malicia y convierten la discrepancia entre la Administración y el ciudadano en un debate cuya última palabra es la nuestra, y nunca la de cualquiera de los sujetos activo o pasivo de la relación jurídica.”, motivos que con idéntica expresión y consecuencias mantiene la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencias de, 30 de abril de 1988 (Pte. Mendizábal Allende, R. EDJ 1988/3629, FD°3), 7 de julio de 1997 (Pte. Sala Sánchez, P. EDJ 1997/6666, FD°4), 24 de octubre de 1998 (Pte. Rodríguez Arribas, R., EDJ 1998/20198, FD°4), 24 de septiembre de 2.003 (Pte. Rouanet Moscardó, J., EDJ 2003/111601, FD°3), 9 de marzo de 2011 (Pte. Frías Ponce, E., EDJ 2001/30787, FD°5) y 23 de abril de 2.014 (Pte. Garzón Herrero, M.V., EDJ 2014/67996, FD°3). El Tribunal Económico Administrativo Central también se hacía eco de esta línea jurisprudencial en Resolución de 21 de octubre de 1987 -primera en que se reconoce el principio de culpabilidad desde la entrada en vigor del RST(1985)- al Considerar que “...sin embargo, las normas jurídicas en general, y muy esencialmente las de carácter sancionador, han de interpretarse en su conjunto limitada a los artículos 77 y 79 de la Ley General Tributaria, tal como se dice en la Resolución reclamada podía extraerse y hasta cierto punto predicarse la tesis de la responsabilidad objetiva en materia de infracciones y sanciones tributarias, no es menos cierto que el grado de culpabilidad en el sujeto infractor no puede estar ausente a la hora de calificarse una conducta coincidente con la tipificada en la norma es o no merecedora de sanción, pues a este respecto son concluyentes las Sentencias del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 1981 al declarar que los «principios inspiradores del orden penal son de aplicación con ciertos matices, al Derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal como refleja la propia Constitución y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo...». Y la sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 26 de marzo de 1986 al puntualizar textualmente que conviene recordar que esta Sala viene diciendo desde hace quince años al menos, que el funcionamiento de la potestad sancionadora de la Administración Pública ha de acomodarse al esquema de nuestro sistema penal, como reconoce implícitamente la Constitución en su artículo 25...” El contenido de esta Resolución sería recogido en la Circular de 29 de febrero de 1988 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria,

alguna respecto a apartado cuarto del mismo artículo anunciado en el Proyecto. En cuanto al apartado sexto del artículo 77, y sin mención alguna durante la tramitación parlamentaria, del motivo por el que la expresión “procedimiento sancionador” se había sustituido por “procedimiento administrativo”, quedaría redactado en idénticos términos a la propuesta del Proyecto original, sin que existiera tampoco referencia alguna que motivara la sustitución de la expresión “En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito...” por la expresión “En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito...”.

Considerando cumplida la mención precisa en cuanto a los efectos de la regularización tributaria, y su posible transcendencia en la conexión entre el procedimiento y el proceso en un apartado anterior, y a efectos de no ser reiterativos, nos centraremos en adelante en lo dispuesto tras la entrada en vigor del artículo 77.6 de la LGT(1955). El precepto quedó modificado con la siguiente redacción:

“6. En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Publica, pasara el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuara el expediente sancionador con base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados.”

Como ya observábamos, no existió referencia en el trámite parlamentario al motivo por el que se sustituyó la expresión «procedimiento sancionador» por «procedimiento

relativa al cumplimiento de lo dispuesto en el apartado primero del artículo 77 de la LGT. El Tribunal Constitucional -STC 76/1990, de 26 de abril- por su parte ya había puesto su acento en esta cuestión, al examinar determinados preceptos del RST(1985), al establecer que -FDº4-: “Es cierto que, a diferencia de lo que ha ocurrido en el CP, en el que se ha sustituido aquel término por la expresión «dolosas o culposas», en la LGT se ha excluido cualquier adjetivación de las acciones u omisiones constitutivas de infracción tributaria. Pero ello no puede llevar a la errónea conclusión de que se haya suprimido en la configuración del ilícito tributario el elemento subjetivo de la culpabilidad para sustituirlo por un sistema de responsabilidad objetiva o sin culpa. En la medida en que la sanción de las infracciones tributarias es una de las manifestaciones del ius puniendi del Estado, tal resultado sería inadmisibile en nuestro ordenamiento. Pero, como se ha dicho, nada de esto ocurre. El propio art. 77.1 LGT dice, en su inciso segundo, que las infracciones tributarias son sancionables «incluso a título de simple negligencia», lo que con toda evidencia significa, de un lado, que el precepto está dando por supuesta la exigencia de culpabilidad en los grados de dolo y culpa o negligencia grave; y de otro, que más allá de la simple negligencia los hechos no pueden ser sancionados. No existe, por tanto, un régimen de responsabilidad objetiva en materia de infracciones tributarias ni nada ha cambiado al respecto la L 10/1985. Por el contrario, y con independencia del mayor o menor acierto técnico de su redacción, en el nuevo art. 77.1 sigue rigiendo el principio de culpabilidad (por dolo, culpa o negligencia grave y culpa o negligencia leve o simple negligencia), principio que excluye la imposición de sanciones por el mero resultado y sin atender a la conducta diligente del contribuyente. Con ello queda dicho también que el citado precepto legal no ha podido infringir en modo alguno los principios de seguridad jurídica (art. 9.3 CE) y de legalidad sancionadora (art. 25.1 CE).”

administrativo», ni se produjo mención alguna sobre la inclusión de la condición que supeditaba el traslado del tanto de culpa, a que fuese la Administración la que «estimara» si la infracción tributaria podía ser delictiva, cuestión ésta última que entendemos, concedía a la Administración no solo la posibilidad de decidir si debía o no proceder a tramitar el tanto de culpa, sino la facultad de eliminar de la ecuación la reacción punitiva de la Jurisdicción penal, de aceptar el contribuyente en sede tributaria la interpretación ofrecida por la Administración, y así quedar resuelto el aspecto contributivo¹³²⁷, y posiblemente el sancionador.

Volviendo ahora al primero de los cambios sobre el que no hemos encontrado justificación en el trámite parlamentario¹³²⁸, debemos deducir que la expresión «procedimiento administrativo», se introduce en la (LGT/1995) con la finalidad de dar cobertura¹³²⁹ normativa a la paralización global de las actuaciones procedimentales tributarias, una vez atisbados los indicios de delito¹³³⁰. Si hasta ahora podían existir ciertas dudas -que nosotros seguimos manteniendo- en relación a cual de los procedimientos¹³³¹

¹³²⁷ Esta deducción sobre el silencio del pre-legislador, es posible que responda a un especial interés de no trasladar a la Jurisdicción penal aquellos asuntos que, siendo inicialmente susceptibles de instrucción penal -o de diligencias por el Ministerio Fiscal-, tornen a medio camino en simples expedientes de regularización tributaria, por medio de una «estimación» administrativa que les elimina las posibles trazas penales que les contaminaban en su origen, evitando así la acumulación de expedientes en sede penal. No es que con esta solución nos encontremos disconformes, sino fuera porque la ausencia de regulación de lo que debe significar «estimar» puede conducir al complejo juego de la coacción, desde el momento en que se utilice la amenaza del proceso penal, como solución recaudatoria al proceso de comprobación e investigación. Para HORMAECHEA SÁNCHEZ, J. (1996) esta singular modificación del artículo 77.6 de la LGT significaba el “reconocimiento de las facultades de la administración tributaria, para por sí misma ponderar si concurren o no las circunstancias determinantes de la existencia de un delito contra la Hacienda Pública, en orden a la remisión del expediente a la jurisdicción competente.” *Infracciones y sanciones tributarias. Comentarios y cuestiones prácticas*. Pág. 24

¹³²⁸ Nuestra apreciación en este sentido es literal -al no existir mención expresa-, lo que no significa que desconozcamos el motivo, que no es otro que la pretendida unidad de procedimiento sobre la que ya nos manifestamos al analizar la evolución normativa que supuso el RST(1985) y el RGIT(1986). *Vid.* en este sentido nuestra síntesis de la cuestión. Apartado III.III.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo.

¹³²⁹ Cobertura que entendemos dirigida a dos aspectos distintos: primero, al que trata de justificar la paralización de las actuaciones de regularización por motivo del traslado del tanto de culpa; segundo, para permitir el desarrollo del procedimiento de la Administración tributaria dirigido a formar el expediente de traslado, el cual, es distinto al procedimiento de comprobación e investigación regulado en la LGT y en sus Reglamentos de desarrollo.

¹³³⁰ Partiendo de una premisa básica, por procedimiento administrativo debemos seguir entendiendo tanto el de regularización como el sancionador.

¹³³¹ A partir de la entrada en vigor del RST(1985) es evidente que en las normas tributarias se diferencia entre el procedimiento dirigido a la regularización tributaria, y el procedimiento dirigido a la sanción de las infracciones tributarias. Cuestión distinta es que ambos procedimientos se encomendaran a un mismo órgano tributario, y por tanto se sustanciaron, en algunos casos, bajo un mismo expediente. El Tribunal Constitucional en Sentencia -76/1990-, de 26 de abril ya diferenciaba entre el procedimiento de regularización y el sancionador, al establecer que FDº7-: “El acta no es, pues, determinante por sí misma de ninguna sanción, pues con ella se pone sólo fin a la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación en sentido estricto, y, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador. En consecuencia, si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria y ello obliga al actuario a incluir la propuesta de sanción que estime procedente, el alcance de aquélla en la vía administrativa no es otro que el de permitir la incoación del

debían quedar paralizados desde la sospecha delictiva, con la modificación del precepto en este sentido, entendemos que el pre-legislador pretendía¹³³² clarificar que la paralización se extendería al de regularización, motivo por el cual, y tratando de dar respuesta a la Jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo¹³³³, la Administración se acogería ahora a este singular precepto -más que a éste, a su interpretación- para abstenerse de emitir una liquidación, con la aparente finalidad de que fuese durante el proceso donde se confirmara¹³³⁴ el importe de la cuota presuntamente defraudada.

La nueva regulación establecida en la LGT(1995) sobre los aspectos que venimos analizando por motivo de nuestro trabajo, volvía por tanto a dejar en el aire idénticas incógnitas ya cuestionadas en otro momento¹³³⁵, que de forma comparativa concretamos en las siguientes:

1ª.- La LGT(1985) determinaba -art.77.6- que “[E]n los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la Jurisdicción competente...”. De esta forma, «la sospecha» sobre la posible naturaleza penal de la «infracción» -a la que la LGT no añadía la calificación «tributaria»¹³³⁶-, constituía el mecanismo que activaba la conexión entre el procedimiento y el proceso, siendo ésta por tanto una cuestión a resolver en sede penal, por la que la única obligación de la Administración se concretaba en trasladar el conocimiento de los hechos a la Jurisdicción

oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba que combatan la prueba fundamental presentada por la parte contraria y en virtud de la cual se le imputa la infracción tributaria merecedora de sanción.”

¹³³² Para ESPEJO POYATO,I.(2013) la nueva redacción del artículo 77.6 de la LGT(1995) “ordena la paralización del procedimiento administrativo, no solo del sancionador, legalizando las previas decisiones reglamentarias.” Op.Cit.Pág.92.

¹³³³ Según deduce ESPEJO POYATO,I.(2013) “...el legislador parece no haber querido verbalizar la pérdida de competencia de la Administración tributaria para la determinación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, que ya se había producido jurisprudencialmente.” Op.Cit.Pág.92.

¹³³⁴ En el marco jurídico en el que se trata de justificar la paralización de las actuaciones tributarias en fase de regularización, no se recurre a la expresión “confirmar”, sino a “establecer, concretar, calcular, etc...”, para argumentar que es la Jurisdicción penal la única competente para esta actuación. Tal y como venimos poniendo de manifiesto, y con mayor énfasis tras la reforma de la LGT(1995), la Jurisdicción penal, salvo en aquellos procesos en que no haya existido una actuación previa de la Administración tributaria, se verá abocada a pronunciarse sobre una cuota previamente calculada por la Administración. Luego si es posible calcular el importe de la cuota, con carácter previo al traslado del tanto de culpa, significa que existen datos suficientes para practicar una liquidación, que sin embargo no se practica con la única intención de evitar que el contribuyente pueda tener acceso a la Jurisdicción contenciosa, para que sea ésta la revise con carácter previo a la cuestión culpabilística y punitiva, si la actuación regularizadora de la Administración obedece a lo preceptuado en la norma tributaria.

¹³³⁵ Vid. de la Segunda Parte de nuestro trabajo, los apartados III.II.- y III.III.-

¹³³⁶ Entendemos que el concepto “infracción” se refiere a la de la norma penal, y no a la de la norma tributaria. Si bien es cierto que lo que se infringe es un deber tributario, ante situaciones de delito de defraudación lo que se está cometiendo un delito, y no una infracción de las tipificadas en norma tributaria. Cuestión distinta es que para definir el concepto defraudado se deba recurrir a la obligación tributaria incumplida.

competente¹³³⁷. Del mismo modo, el artículo 111.6 de la LGT(1985) delimitaba en la figura personal de Autoridades y funcionarios -y no en la figura organizativa «Administración»- el deber de deducir el traslado de tanto de culpa, o remitir relación circunstanciada de los hechos al Ministerio Fiscal, sin que en ninguna de las dos regulaciones recogidas por la LGT(1985), se estableciera previsión alguna en torno a la valoración o «estimación» administrativa de la posible trascendencia penal, de la infracción o de los hechos. En la nueva redacción del artículo 77.6 (LGT 1995) era la Administración, la que debía «estimar» si la infracción podía ser constitutiva de delito¹³³⁸, y solo a partir de ahí procedería a practicar el traslado del tanto de culpa; circunstancia que también encontró acomodo (respecto del art.111.6 LGT 1985) en el artículo 113.2 de la LGT(1995) al referirse tras la reforma a la «apreciación» de la Administración sobre la posible existencia de un delito público; por tanto, desde la perspectiva de la LGT(1995), el traslado del tanto de culpa, como mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso, solo sería posible cuando la Administración, estimase que una infracción, o apreciase que unos hechos, pudieran ser delictivos.

2ª.- La paralización o suspensión de actuaciones -como mejor se entienda la expresión «abstendrá de seguir»- en la LGT(1985) quedaba referida al «expediente sancionador», mientras que en la LGT(1995) quedaba referido al «expediente administrativo». La cuestión residía por tanto en considerar si, hasta 1.995 la paralización únicamente operaba en el sancionador -lo que no afectaba al de regularización, y por tanto a la emisión de una liquidación¹³³⁹-, y a partir de 1995 la paralización alcanzaría a cualquier procedimiento desarrollado por la Administración tributaria¹³⁴⁰. También es

¹³³⁷ Aunque realmente esto no consistiera en algo tan fácil e inmediato. *Vid.* Apartado III.IV.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo.

¹³³⁸ Atribución que no fue una mera cuestión de oportunidad, con la posible finalidad de que el traslado del tanto de culpa no respondiera a una mera cuestión mecánica -*Vid.* infra, Informe de la Fiscalía General del Estado de 22 de mayo de 1995-, sino que viene a dotar de cierta legitimidad al procedimiento ad intra desarrollado por la Administración tributaria, que del que ya dimos cuenta en apartados anteriores, y sobre el que volveremos para conocer su evolución.

¹³³⁹ Cuestión que ya tratamos en relación al RST(1985) y RGIT(1986) -Apartado III.III. de nuestra Segunda Parte-. En este sentido, para RAMIREZ GOMEZ,S.(2000) “de acuerdo con la opinión mayoritaria de la doctrina, el resarcimiento que implica la responsabilidad civil, al no traer causa del delito o no englobar la cuantía de la obligación principal, debiera articularse con independencia del proceso penal, interpretación que se vería refrendada por lo dispuesto en el art.66.2 del RGIT”. *Op.Cit.*Pág.171; opinión con la que coincide SIMON ACOSTA,E. (2005), llegando este último a señalar que “es un error, como hemos demostrado, confundir la determinación de la cuantía defraudada a efectos de aplicar el tipo penal, con la liquidación de la deuda tributaria. La jurisdicción penal no efectúa, si hablamos con propiedad, una liquidación tributaria.” *El delito de defraudación tributaria.*Pág.115 y ss.

¹³⁴⁰ En el que por ahora permanecen unidos el de regularización y el sancionador. Teniendo en cuenta ahora que, el nuevo procedimiento de comprobación abreviada para dictar liquidaciones provisionales, podrá ser desarrollado tanto por las Oficinas de Gestión tributaria, como por la Inspección de los tributos, asumiendo por tanto las de Gestión la competencia sancionadora conforme a lo establecido en el artículo 2.d del RST(1985) “Órganos competentes en general para la imposición de sanciones tributarias: d) Los Órganos que

posible considerar que el cambio de denominación se produjo para que la paralización del procedimiento alcanzase al desarrollado por los Órganos de Gestión tributaria¹³⁴¹, y no solo al desarrollado por la Inspección¹³⁴². Indistintamente consideramos que, ya fuera en sede de Gestión o en sede de Inspección, la referencia genérica al «procedimiento administrativo» no tenía porqué quedar referida al conjunto de actuaciones, sino al procedimiento en el que se estimara el presunto carácter delictivo. Éste podría ser estimado (art.77 LGT 1995) antes del inicio, o durante el desarrollo, del procedimiento sancionador - en sede de Gestión o, en sede de Inspección-, o bien podría ser estimado de forma anterior (art.113.2 LGT 1995) al inicio, o durante del desarrollo del procedimiento de regularización; de lo que, pese a la pretendida unidad de procedimiento - regularización/sancionador- la LGT(1995) permitía distinguir dos vías independientes para tramitar la conexión entre el procedimiento y el proceso. La primera (art.113.2) -dado el carácter general de «Administración» recogido en la LGT(1995)- aplicable al

deban dictar los actos administrativos por los que se practiquen las liquidaciones provisionales o definitivas de los tributos, o, en su caso, de, los ingresos por retenciones a cuenta de los mismos o de desgravaciones fiscales, si consisten en multa pecuniaria porcentual ...”.

¹³⁴¹ LGT(1995) Artículo 123. 1. La Administración tributaria podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio de acuerdo con los datos consignados en las declaraciones tributarias y los justificantes de los mismos presentados con la declaración o requeridos al efecto. De igual manera podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados. Asimismo, se dictaran liquidaciones provisionales de oficio cuando, con ocasión de la practica de devoluciones tributarias, el importe de la devolución efectuada por la Administración tributaria no coincida con el solicitado por el sujeto pasivo, siempre que concurren las circunstancias previstas en el párrafo primero o se disponga de los elementos de prueba a que se refiere el párrafo segundo de este apartado. 2. Para practicar tales liquidaciones la Administración tributaria podrá efectuar las actuaciones de comprobación abreviada que sean necesarias, sin que en ningún caso se puedan extender al examen de la documentación contable de actividades empresariales o profesionales. No obstante lo anterior, en el supuesto de devoluciones tributarias, el sujeto pasivo deberá exhibir, si fuera requerido para ello, los registros y documentos establecidos por las normas tributarias, al objeto de que la Administración tributaria pueda constatar si los datos declarados coinciden con los que figuran en los registros y documentos de referencia. 3. Antes de dictar la liquidación se pondrá de manifiesto el expediente a los interesados o, en su caso, a sus representantes para que, en un plazo no inferior a diez días ni superior a quince, puedan alegar y presentar los documentos y justificantes que estimen pertinentes.”

¹³⁴² Partiendo del hecho de que la nueva regulación se mantiene en el Capítulo VI -Infracciones y Sanciones- del Título Segundo de la Ley -Normas tributarias-, y no en el Título Tercero -La gestión tributaria-, en el que los artículos 121, 123 y 124 recogen el nuevo procedimiento de comprobación abreviada, o dentro del mismo Título, en el Capítulo VI -La inspección de los tributos- que al tener atribuidas las competencias de comprobación e investigación, es donde con carácter más usual tendría lugar el “juicio de estimación” de la posible trascendencia penal de la infracción. La Instrucción 2/2.001, de 10 de mayo, del Director del Departamento de Gestión Tributaria -Cfr. ESPEJO POYATO, I. (2013)- establecía que “[e]n los supuestos de posibles liquidaciones provisionales o de presentación de declaraciones previo requerimiento administrativo, con una cuota superior a quince millones de pesetas (90.151,81€), se examinará por el Jefe de Dependencia Regional de Gestión Tributaria si pudieran concurrir indicios de actuación dolosa, en cuyo caso se dará traslado de las actuaciones al delegado especial de la Agencia a fin de que, si lo estima conveniente, remita el expediente a la Dependencia de Inspección”. Op.Cit.Pág.132.

procedimiento administrativo de regularización¹³⁴³, en el que la estimación de una posible cuestión delictiva exigía tramitar el traslado del tanto de culpa o, a una comunicación sucinta de los hechos al Ministerio Fiscal. En este caso no existiría la posibilidad de practicar una liquidación¹³⁴⁴, puesto que como ya señalamos en un apartado anterior, la sospecha, estimación o apreciación, impedían extender las actuaciones -al ser ya una cuestión de Orden penal- para obtener los documentos y pruebas necesarios para concretar una liquidación conforme a derecho, lo que justificaba el motivo por el que sería en el proceso penal donde se concretaría la cuota presuntamente defraudada, una vez investigados y conocidos todos los elementos que incidían en la cuantificación. La segunda (art.77.6) referido al procedimiento administrativo sancionador -al que debería preceder una liquidación, puesto que el de regularización no se habría paralizado¹³⁴⁵- que quedaría suspendido una vez puesto en conocimiento de la Jurisdicción competente los hechos¹³⁴⁶.

La diferencia fundamental entre ambos procedimientos, resultaba de la ausencia de previsión en el artículo 113.2 (LGT/1995) de la paralización de actuaciones, pese a la apreciación de la posible existencia de un delito público, si bien podría justificarse que la paralización quedaba regulada por motivo de delito fiscal en el artículo 77.6 de la Ley. Sin embargo entendemos que, nada impide interpretar el anterior precepto en el sentido expuesto, máxime cuando ésta previsión aparece regulada en el Título de la LGT dedicado a la Gestión de los Tributos, y la pretendida paralización del procedimiento administrativo de regularización, se encuentra regulada en Capítulo dedicado a las Infracciones tributarias, perteneciente a un Título -previo- distinto¹³⁴⁷.

¹³⁴³ Recordando que el artículo 113 se encuentra en el Capítulo III, del Título Tercero de la LGT -El procedimiento de gestión tributaria- que con carácter general se refiere a “Los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones...”

¹³⁴⁴ Salvo que existan datos suficientes para calcular la cuota presuntamente defraudada para la Administración, sin que sea necesaria la extensión de las actuaciones o la participación del contribuyente.

¹³⁴⁵ Entendemos que el de regularización no se habría paralizado, en primer lugar porque la sospecha o la estimación del carácter delictivo, no es posible advertirla en tanto no exista un importe que superase el umbral económico del tipo penal; en segundo lugar, cuantificado el importe, la emisión o no de una liquidación no debía quedar supeditada a obligación distinta que la de regularizar la situación tributaria del contribuyente; y en tercer lugar, el traslado de la causa por motivo de una infracción de posible carácter delictivo, precisamente requiere que dicha infracción se haya producido. De lo que, la paralización del procedimiento administrativo en este caso, opera a partir -como ya señalara el T.C. 76/1.990- de la finalización del procedimiento de regularización: “... la fase de instrucción del procedimiento de liquidación que da paso a la fase siguiente, la de liquidación en sentido estricto, y, en su caso, a la iniciación del correspondiente expediente sancionador (...) si en el acta se consignan hechos que podrían ser constitutivos de infracción tributaria (...) la incoación del oportuno procedimiento sancionador, en cuya tramitación el contribuyente podrá alegar lo que a su derecho convenga y aportar los medios de prueba ...”

¹³⁴⁶ En este caso, es posible que concurrieran los presupuestos necesarios, de acudir el contribuyente a la vía revisora contenciosa-, para advertir una posible cuestión prejudicial devolutiva.

¹³⁴⁷ *Vid.* en este sentido la crítica expuesta por RUBIO SOLER,C.(2008) en relación a la regulación de la paralización de actuaciones en la LGT. *Iter Criminis. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución.* Pág.253-254.

3º.- La previsión de continuación de actuaciones, se mantenía en la LGT(1995) únicamente sobre el aspecto sancionador, de no apreciar la Jurisdicción penal existencia de delito¹³⁴⁸. Esta regulación, tras más de diez años de vigencia del anterior artículo 77.6 de la LGT(1985), junto a las disposiciones recogidas en los artículos 10 del RST(1985) y 66 del RGIT(1986), y la abundante Jurisprudencia en relación a la paralización de actuaciones tributarias ante la sospecha de delito -que establecía la competencia de la Jurisdicción penal para la concreción de la supuesta cuota defraudada- finalmente trataría de resolver la cuestión, modificando el principal precepto con rango de Ley por el que se iniciaba -o se debería iniciar- la conexión entre el procedimiento y el proceso, a través de un simple cambio semántico. Sin embargo, pese a este cambio, la pretendida paralización del procedimiento administrativo volvía a ofrecer idéntica imprecisión a la que ya se advertía desde la reforma de la LGT en 1985 (art.77.6), solventada entonces -o al menos eso se pretendió- a través de desarrollo reglamentario (RST-1985 y RGIT-1986). No obstante, la previsión reglamentaria no se pronunciaba sobre la continuidad de las actuaciones paralizadas, una vez devuelta la causa por la Jurisdicción penal, más allá de continuar el expediente practicando la liquidación que correspondiera -o la imposición de una sanción, en su caso- en base a los hechos que los Tribunales hubieran considerado probados¹³⁴⁹. De esta forma persistía tras la reforma de la LGT(1995) la imprecisión del legislador en cuanto a los efectos que en sede tributaria tendrían los hechos sobre los que debía ser practicada la liquidación; que liquidación se practicaría en el caso de no recoger el pronunciamiento penal todos los aspectos denunciados por la Administración en el traslado; como se desarrollaría el procedimiento administrativo, en el caso de que el pronunciamiento penal no hiciera mención a hecho probado alguno; y lo que era más importante, cual era la Jurisdicción a la que el contribuyente habría que recurrir en caso de discrepancia con la liquidación practicada por la Administración¹³⁵⁰.

¹³⁴⁸ Lo que de nuevo nos lleva a situar que, la pretensión no es otra que la búsqueda de la condena del contribuyente en aquellos casos en que medie paralización de actuaciones por motivo del traslado del tanto de culpa.

¹³⁴⁹ El RST(1985) establecía que -art.10.4- “Si la autoridad judicial no estimara la existencia del delito, la Administración continuará el expediente, practicando las liquidaciones e imponiendo las sanciones que procedan, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. En el mismo sentido se pronunciaba el RGIT(1986) que en su artículo 66.2 señalaba “Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.”

¹³⁵⁰ Ante esta situación, entendemos que el pre-legislador no pretendía otra regulación distinta a la ya recogida en el artículo 77.6 de la LGT (1985), puesto que el traslado del tanto de culpa no tiene para la Administración otro significado que poner en conocimiento de la Jurisdicción penal unos hechos, sobre los que la Administración «no sospecha» sino que «estima» que son delictivos. A partir de esta realidad, las disposiciones reglamentarias en torno a una posible liquidación administrativa, ante un eventual sobreseimiento penal o una sentencia absolutoria, resulta una previsión normativa residual y de improbable aplicación, que no tenía otra finalidad más que dar respuesta a la falta de previsión del artículo 77.6 de la

4º.- Cuestión de indudable trascendencia fue la eliminación de cualquier referencia particular a los obligados en la Administración tributaria a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos presuntamente delictivos, citando -tanto el artículo 77.6 como el artículo 113.2- a la «Administración» como sujeto obligado a practicar el traslado. Esta modificación nacía indudablemente ligada al establecimiento de la condición, sin la cual no se produciría el traslado de la causa, como era que la Administración «estimara» que la infracción, o apreciara que los hechos, pudieran ser delictivos. De esta forma, y por aventurada que pueda parecer la reflexión, no sería posible imputar a la Administración tributaria, responsabilidad alguna al no paralizar las actuaciones ante circunstancias de posible relevancia penal, puesto que suya era la competencia para «estimar» esta circunstancia, al igual que no sería posible el reproche de no haberlas paralizado en el momento adecuado -permitiéndose así la extensión de la labor investigadora- puesto que suya era la decisión de considerar, cuando los datos y pruebas obtenidos en un procedimiento tributario dirigido a una finalidad distinta -como era la regularización de la situación tributaria- ofrecían suficiente consistencia¹³⁵¹ para ser «estimadas» por la Administración como delictivas.

En este sentido, ya advertía la Fiscalía General del Estado, en su Informe de 22 de mayo de 1995¹³⁵² que, *“la decisión de la Administración Tributaria de remitir un expediente al fiscal o a la Autoridad Judicial (...) no puede ser concebido como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida”*, considerando la Fiscalía que la referencia que el artículo 77.6 de la LGT(1985) hace a la «infracción», conlleva la necesidad implícita de valorar el elemento culpabilístico. A partir de lo anterior, advierte la Fiscalía que *“[S]i la Administración Tributaria entiende, sin el menor margen de duda, que los hechos no son constitutivos de delito por excluirse con claridad la inexistencia de dolo, legalmente y en un plano teórico puede abstenerse de remitir el expediente”*¹³⁵³, si bien considera a

LGT, para el hipotético sobreseimiento de las actuaciones penales, o el dictado de un pronunciamiento absolutorio sobre la causa.

¹³⁵¹ A lo que ya nos referimos en su momento como, transformar la sospecha, mediante la extensión de las actuaciones de investigación, en indicio.

¹³⁵² Sobre las competencias de la Administración Tributaria para valorar la posible existencia de delitos contra la Hacienda Pública a los efectos de su remisión al Ministerio Fiscal o a la autoridad judicial. Que es anterior a la Ley 25/1995, de 20 de julio de reforma del la LGT. *Vid.* sobre este Informe, MERINO SAENZ,L.(2000) Op.Cit.Pág.17; RIBES RIBES, A.(2007) Op.Cit.Pág.65-67; CASADO OLLERO, G.(2008) Op.Cit.Pág.300; ESPEJO POYATO, I.(2013) Op.Cit.Pág.128;

¹³⁵³ Esta apreciación dejaría sin fundamento la teoría que considera la cuantía como condición objetiva de punibilidad. El hecho de apreciar o no dolo en sede administrativa, en una posible defraudación que supera el umbral económico del tipo penal, debería ser una cuestión a sustanciar por el Tribunal penal, al ser

continuación que “[e]se margen de valoración no es tan total y absoluto que permita a la Administración Tributaria suplantar las funciones jurisdiccionales dictando resoluciones, fuera del proceso penal, que equivaldrían en la práctica a sentencias absolutorias...” por lo que existiendo una posibilidad razonable “apoyada en indicios y no en simples sospechas” de que los hechos sean constitutivos de delito “la Administración no puede dejar de dar al expediente el cauce legalmente establecido...”.

A partir de la postura de la Fiscalía General del Estado, y en vigor el artículo 77.6 de la LGT(1995), es la ausencia de una regulación más concreta, lo que precisamente entendemos que se pretendió, dejando a la libre apreciación de los Órganos de la Administración tributaria, no solo cuando se debía practicar el traslado del tanto de culpa, sino cuando se entendía que las actuaciones de investigación tributarias eran suficientes para trasladar a la Jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal, no la sospecha de un presunto delito, sino la creencia cierta de éste.

5º.- En cuanto al alcance de la paralización de actuaciones -en el propio de regularización-, acudiendo a la expresión «procedimiento administrativo» es posible encontrar justificación atendiendo al principio *non bis in idem*, al principio de seguridad jurídica, e incluso al de preferencia penal, que como ya observamos se trató de justificar a través de la prejudicialidad no devolutiva. Como señalaba la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 24 de febrero de 1989¹³⁵⁴, en relación al apartado sexto del artículo 77 de la LGT(1985) “...la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal, en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa ... comporta una deficiencia en el procedimiento de investigación en cuanto el paso a la fase penal de este, se adelanta” al considerar el Tribunal que responde a los principios antes enunciados, y conlleva a “la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por ultimo, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma.” Si bien es cierto que el Tribunal hace expresa referencia a una “resolución sancionadora”, por lo que a priori se debería excluir cualquier connotación hacia el procedimiento de regularización, no es menos cierto que el procedimiento tributario desarrollado en fase de inspección, además de ser concebido -que no regulado- como una actuación única -que no único procedimiento- de la Inspección, ofrecía un resultado en el que la deuda tributaria aglutinaba tanto la cuota

precisamente -bajo esta teoría- el importe el que activa el mecanismo de protección del bien jurídico protegido.

¹³⁵⁴ Ponente, Conde Martín de Hijas, E., EDJ 1995/2750, FDº3.

regularizada, como los intereses de demora y, las sanciones aplicables¹³⁵⁵. Por tanto, no es únicamente la teórica imposibilidad de disociación de procedimientos en sede tributaria el óbice para entender paralizado únicamente el procedimiento sancionador, sino la concepción de deuda tributaria que debía quedar recogida en su totalidad en el acto emitido por la Inspección¹³⁵⁶.

Esta interpretación no obstante, queda un tanto desdibujada desde el momento en que el artículo 58 de la LGT(1963-1995), se refería a las sanciones, como aquellos conceptos que en su caso «formaran parte de la deuda tributaria»¹³⁵⁷, siendo obvio que, al no poder la Administración pronunciarse sobre las consecuencias infractoras de la acción u omisión descubierta, hipotéticamente, cualquier acto de liquidación que se produjera ante situaciones de delito fiscal, nunca incluiría importe alguno de carácter sancionador. En esta situación, entendemos que no es posible supeditar la unidad de procedimientos al concepto de deuda tributaria, puesto que, en situaciones de delito de defraudación, las sanciones, dejarían de ser parte de la deuda tributaria al quedar transformadas en otro concepto punitivo penal, resultando en esta sede como cuota defraudada aquella que en teoría correspondiera a la cuota tributaria eludida. Por tanto, el singular concepto extraído del artículo 58 de la LGT (1963-1995) -que sirve para considerar como unidad los dos procedimientos administrativos- una vez que en el proceso queda disociado el concepto de deuda tributaria hasta licuar el importe a que asciende la cuota defraudada -en el que no tienen cabida las sanciones- no encontramos motivo para que esa separación no se llevara a cabo previamente en sede tributaria mediante la emisión de un acto de liquidación que ofreciera la cuota a regularizar, que serviría tanto de posible cuantificación al proceso,

¹³⁵⁵ Como señalara MORILLO MENDEZ,A.(1996) las sanciones tributarias habían de analizarse teniendo en cuenta dos etapas diferenciadas: la anterior a la Constitución, caracterizada porque la sanción quedaba indisolublemente ligada a la cuota, siendo un simple complemento de ésta, cuyo automatismo derivaba en un sistema de responsabilidad objetiva; de la etapa postconstitucional, en la que debe considerarse una etapa disociativa entre cuota y sanción, de modo que ésta deja de ser un complemento liquidatario que, pasando a ser un concepto penalista daba entrada a una nota culpabilística desapareciendo la objetivación de la responsabilidad. Op.Cit.Pág.162 y ss.

¹³⁵⁶ La conclusión sería que, imposibilitada la Inspección de pronunciarse sobre el importe total de la deuda tributaria, al observar un posible componente delictivo, y por tanto quedar vedada la posibilidad de inicio de actuaciones de recaudación, no queda otra que paralizar el total de las actuaciones en espera del resultado del proceso.

¹³⁵⁷ Tiene escrito el Profesor ESEVERRI MARTINEZ,E.(1994) que “las sanciones tributarias no son deuda tributaria en el sentido de que no se trata de elementos que deban influir en su cuantificación. Las sanciones tributarias son multas que sobrevienen por la comisión de un ilícito tributario que deben estructurarse aisladas de la deuda y que no pueden influir en el montante de la misma.” *Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario*. Pág.10. Para PONT MESTRES,M.(1995) “La noción legal de deuda tributaria que ofrece el artículo 58 presenta ribetes de ilegitimidad a partir de la vigencia de la Constitución que proclama el derecho a la presunción de inocencia, derecho fundamental e inviolable que vincula a todos los poderes públicos y, por tanto, al Poder legislativo, que al parecer todavía no se ha enterado dada la inhibición de que ha venido haciendo gala culminada con sepulcral silencio en la magnífica oportunidad brindada por la Ley 25/1995.”. Op.Cit.Pág.61.

como de referencia al sancionador tributario -con matices- en caso de sobreseimiento o exculpación en el proceso penal.

En cierto modo, la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 26 de abril de 1996¹³⁵⁸, situó esta cuestión al señalar que *“Es el dato de la unidad del procedimiento, el que puede potenciar esa virtualidad. Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen del elemento infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto.”* Entender la unidad de procedimiento a través de la imposibilidad de iniciar la vía recaudatoria, al no poder integrar el concepto sancionador en la deuda tributaria, es una cuestión de difícil encaje¹³⁵⁹, como ya hemos advertido, desde el momento en que el importe económico de la sanción como parte de la deuda tributaria sería únicamente exigible en un procedimiento tributario, pero no, ante una situación excepcional por delito de defraudación. Bajo esta posición, es todavía más evidente que la emisión de una liquidación de forma previa al traslado del tanto de culpa -cuando la Administración tenga a su disposición los datos necesarios- es

¹³⁵⁸ Ponente, Conde Martín de Hijas, V., EDJ 1996/2750

¹³⁵⁹ Desde la perspectiva tributaria, el TSJ de Cataluña en Auto de 28 de febrero de 1996, en relación al artículo 58.2 de la LGT, señalaba que “la inclusión de las sanciones dentro del concepto deuda tributaria, significa que la presunción de legalidad que afecta a todo acto administrativo, también afecta a la sanción impuesta, pudiendo la Administración tributaria, en función de dicha presunción, ejecutar el acto administrativo, en este caso la deuda tributaria, y al mismo tiempo la sanción impuesta, sin dar lugar a que el interesado pueda acudir oportunamente a la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, con lo que se vulnera el principio de tutela judicial efectiva, principio reconocido en el art.24.1.CE”, añadiendo el Tribunal que, el tratamiento de sanción como deuda tributaria “producirá una clara vulneración del principio constitucional de presunción de inocencia (art.24.2), pues, en este caso, la Administración tributaria establece una presunción de culpabilidad del sujeto pasivo a quien no se le ha reconocido la posibilidad de reaccionar contra la imposición de la sanción”. Este Auto, como cuestión de inconstitucionalidad, sería inadmitido por el Tribunal Constitucional en Acuerdo del Pleno -122/1996, al igual que sucedería con el Auto del mismo Tribunal de 22 de febrero del mismo año -desestimado por ATC 142/1996, FDº2- motivando el T.C. que “...no puede afirmarse que se cumpla el requisito de «especificar y justificar en qué medida la decisión del proceso depende de la validez de la norma en cuestión», exigido por el art. 35.2 LOTC” en la medida en que “la Sala de lo Contencioso-Administrativo se limita a efectuar, en abstracto, y a modo de exégesis del art. 58.2 e) de la Ley General Tributaria, diversas consideraciones acerca del Derecho tributario y del Derecho sancionador...”, entendiendo el T.C. que “las graves y eventuales deficiencias desde la perspectiva constitucional” del derecho sancionador tributario en relación al artículo 58.2 de la LGT, difícilmente puede tener la transcendencia pretendida “[P]ues tal precepto legal se limita a disponer que de la deuda tributaria formarán parte, «en su caso», las sanciones pecuniarias. Se trata, pues, de una norma a la que, por su escaso carácter preceptivo y por su alcance más bien casi exclusivamente definitorio o enunciativo, difícilmente podrían serle achacables las graves transgresiones constitucionales que se le imputan.”. Para LOPEZ MARTINEZ, J. (2001, 1º) a raíz del anterior pronunciamiento del T.C. “la integración de la sanción en el concepto deuda tributaria, y en consecuencia dentro de la liquidación de la misma, provoca importantes consecuencias jurídicas, lejos de ser una norma -art.58.2,e) LGT- claramente enunciativa, es legitimadora de la dicotomía real que sufre el régimen jurídico de la sanción, es la que provoca la ausencia de un auténtico procedimiento separado, la que determina la ejecutividad de las sanciones, la que habilita la presunción de legalidad, sin perjuicio que todas estas consecuencias se vayan materializando en distintos preceptos legales o reglamentarios, pues la disposición analizada, no es una norma meramente enunciativa, sin apenas relevancia, «sino el fundamento de la potestad sancionadora en materia tributaria». Op.Cit.Pág.5.

cuando realmente adquiere su significado, desde el momento en que la sanción tributaria en ningún caso podría estar integrada en el concepto de deuda tributaria.

Siendo conscientes de que lo escrito sobre la reforma de operada por la Ley 25/1995, de 20 de julio de la LGT, desbordaría con creces el presente trabajo, y partiendo de un objetivo más concreto dirigido a conocer los motivos que infirieron en la regulación de la conexión entre el procedimiento y el proceso en esta etapa legislativa, hemos tratado de situar los aspectos que consideramos relevantes sobre la cuestión, considerando que, en contra de otras interpretaciones que tendieron a aceptar la paralización de ambos procedimientos a partir de la inclusión de la expresión «procedimiento administrativo» en el artículo 77.6 de la norma tributaria, eran posible otras interpretaciones que hubieran facilitado una conexión entre el procedimiento y el proceso, despejada ésta de los evidentes problemas¹³⁶⁰ que ya venían denunciándose durante la década anterior.

Entendemos por tanto que, la reforma operada sobre el artículo 77.6 de la LGT(1995), trató de contestar a las diversas interpretaciones que, sobre la paralización del procedimiento administrativo -ante situaciones de delito- se habían producido a lo largo de diez años, sin que finalmente se abordara esta reforma con la intención de mejorar el panorama de la conexión entre el procedimiento y el proceso, de forma distinta a la iniciada desde la supresión de la llamada prejudicialidad administrativa de la LMURF. De otra forma, y como hemos puesto de manifiesto -pese a los infranqueables, por ahora, conceptos de deuda tributaria y unidad de procedimiento- la dicción literal del artículo 77.6 de la LGT (1985-1995) obligaba a trasladar el tanto de culpa a la Jurisdicción penal por el simple hecho de la ausencia de competencia investigadora y sancionadora -en sede tributaria- sobre hechos que pudieran resultar delictivos. A partir de esta simple afirmación, resulta evidente que no puede existir una liquidación tributaria, con carácter previo al proceso penal, puesto que no existirían datos y pruebas suficientes para practicar esa liquidación, lo que otorgaba toda la razón a la Sala Segunda del Tribunal Supremo cuando sentenciaba que¹³⁶¹ *“la cuantía de la defraudación (...) ha de ser fijada dentro del*

¹³⁶⁰ Nos referimos con carácter general al principio de presunción de inocencia, ante un procedimiento sumario de imposición de sanciones de plano; al principio de no confesarse culpable y a no autoincriminarse, al no haber separación de procedimientos; al principio de prueba, que se ha de obtener sin conculcar los derechos constitucionalmente protegidos; al principio de acceso al Juez natural predeterminado por Ley, que se veta desde el momento en que no se practica una liquidación, una vez obtenidos los datos que permiten calcular la cuota presuntamente defraudada, etc...

¹³⁶¹ *Vid.* entre otras, Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de diciembre de 1991, Pte. Moyna Ménguez, J.H., (EDJ 1991/11453), y Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de febrero de 1.998, Pte. Moner Muñoz, E., (EDJ 1998/663).

proceso (...) el pronunciamiento penal (...) provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la deuda tributaria.”

Cuestión ligada a lo anterior, y que es el germen de los verdaderos problemas que se observan en la conexión entre el procedimiento y el proceso, es la prolongación de las actuaciones de la Administración, una vez advertidos los primeros indicios de delito, en orden a concretar el importe de la defraudación, las circunstancias que la rodean, y las pruebas que permiten deducir el componente intencional del resultado. Circunstancias a partir de las cuales consideramos, no es posible negar la regularización de la situación tributaria del contribuyente, mediante un acto de liquidación, que será inicialmente independiente a la reacción punitiva que pueda ser concretada en momento posterior.

Es por tanto, en el momento que analizamos, la actuación de la Administración ante la apreciación o estimación de un posible hecho delictivo, lo que determina y condiciona el contenido y alcance del traslado del tanto de culpa, así como la posterior actuación de la Jurisdicción penal, de modo que, una consecuente paralización -o no inicio- de actuaciones tributarias, permitirán a la Jurisdicción penal un pronunciamiento pleno sobre la cuestión -cuota y sanción-, o bien, un pronunciamiento únicamente punitivo, de haber sido confirmada la liquidación por un Tribunal contencioso.

III.II.- La Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes.

Entre los orígenes de la Ley 1/1998, de 26 de febrero (LDGC) podemos situar las enmiendas¹³⁶² del Grupo Popular¹³⁶³ al Proyecto de Ley de modificación parcial de la LGT(1995), contrarias a las medidas introducidas en la redacción de éste que tenían *“como finalidad incrementar y mantener de forma injustificada las prerrogativas de la administración tributaria poniendo en peligro derechos fundamentales y garantías de los contribuyente”*, proponiendo -este Grupo- una reforma global de la LGT que incluyera *“un estatuto del contribuyente”* que, pusiera *“en marcha un nuevo marco de relaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes españoles (...) mucho más acorde con los principios constitucionales y mucho más respetuoso con los derechos y garantías del contribuyente”* en contra de *“mantener e incrementar de forma injustificada las prerrogativas de la Administración”* apostando por *“respetar y garantizar los derechos del contribuyente frente a la Administración.”*

¹³⁶² Entre otras, la N°188, que solicitaba la inclusión de la presunción de buena fe en el artículo 77.4 del Proyecto; y la N°190, que interesaba la inclusión en el artículo 77.6 del Proyecto, un trámite de alegaciones previo al traslado del tanto de culpa.

¹³⁶³ Sesión N°43 de la Comisión de Economía, Comercio y Hacienda. DSCD N°487, de 9 de mayo de 1995.

De la exposición de motivos del Proyecto¹³⁶⁴ de la LGDC¹³⁶⁵ -que pasó sin mayores alteraciones al texto definitivo- destacaba *“la idea de equilibrio de las posiciones jurídicas de la Administración tributaria y de los contribuyentes, con la finalidad de favorecer un mejor cumplimiento voluntario de las obligaciones de éstos”* a través de una *“declaración de principios de aplicación general en el conjunto del sistema tributario, con la finalidad de mejorar sustancialmente la posición jurídica del contribuyente en aras de lograr el anhelado equilibrio en las relaciones de la Administración con los administrados y de reforzar la seguridad jurídica en el marco tributario”*. Distinguía el Proyecto -entre otros- sobre las modificaciones dirigidas a reforzar los derechos del contribuyente, *“[L]a incorporación al ordenamiento tributario del conjunto de derechos básicos del ciudadano reconocidos en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común”* y, *“[L]a reducción, con carácter general, de los plazos de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, de la acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas y de la acción para imponer sanciones tributarias.”* En cuanto a las dirigidas a reforzar las obligaciones de la Administración, tanto para conseguir mayor celeridad en sus resoluciones como para completar las garantías existentes en los diferentes procedimientos, destacamos *“[L]a imposición de sanciones tributarias mediante un expediente distinto e independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor”*, así como a *“[La] suspensión de la ejecución de las sanciones tributarias en tanto no sean firmes en vía administrativa, sin necesidad de prestar garantía en caso de formular recursos o reclamaciones”*¹³⁶⁶

La LGDC¹³⁶⁷, entre los derechos generales de los contribuyentes -art.3¹³⁶⁸-, recogía

¹³⁶⁴ BOCG. Proyecto de Ley 121/000026, N°28-1, de 3 de febrero de 1997. Vid. sobre el Proyecto, FALCON y TELLA R.(1996) *El estatuto del contribuyente (II): el derecho a no recurrir*. Pág.5; IBÁÑEZ GARCIA,I.(1997), *Notas y referencias sobre el «Estatuto del Contribuyente»*, Pág. 42-43; FENELLÓS PUIGSERVER,V.(1.997) *Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)* Pág. 1072.; PALAO TABOADA,C.(1.997) *Lo “blando” y lo “duro” del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*

¹³⁶⁵ Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. BOE N°50, de 27 de febrero.

¹³⁶⁶ En este aspecto es de destacar que la LDGC no advierte, como se refiere el artículo 138.3 de la LRJPAC -30/1.992- a la suspensión de la ejecutividad de la sanción en tanto no sea ésta firme, sino que atiende a la suspensión automática de su ejecución, lo que conlleva a deducir que la sanción es ejecutiva desde el momento en que se impone y notifica. Vid. en este sentido el análisis que realiza GOMEZ CABRERA,C.(1998) en *Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*. Pág.271 y ss

¹³⁶⁷ En relación a la promulgación de la Ley, Vid.; CRUZ AMORÓS,M.(1998) *Sobre la Ley 1/1998, de 6 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes*; TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(1998) *La ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la hacienda pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva ley)*; GARCIA BERRO,F.(1998) *Los procedimientos tributarios y la*

entre otros, el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, el derecho a formular alegaciones y aportar documentos, así como, a un trámite de audiencia previo antes de la propuesta de resolución, destacando entre todos los señalados en el precepto el “derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.”

En cuanto al procedimiento de gestión tributaria, establecía la LGDC¹³⁶⁹ la obligación de resolver expresamente las cuestiones que se plantearan -art.13-¹³⁷⁰, el

Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes; PALAO TABOADA,C.(1998) Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente: el texto definitivo; FALCON y TELLA,R.(1998) Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos, Pág.7; DEL PASO BENGUA, J.M. y JIMENEZ JIMENEZ,C.(1998) Derechos y Garantías del Contribuyente: comentarios a la Ley 1/1.998; CHECA GONZALEZ,C.(1998) Derechos y garantías en el procedimiento de inspección. CALVO ORTEGA,R.(1998) La presunción de buena fe de los sujetos pasivos; MARTINEZ AGUADO,J.(1998) Comentarios a la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes (Estatuto del Contribuyente) Pág.41; Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes. AAVV (1.999). CEF.

¹³⁶⁸ “Artículo 3. Derechos generales de los contribuyentes. Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes: a) Derecho a ser informado y asistido por la Administración tributaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias acerca del contenido y alcance de las mismas. b) Derecho a obtener, en los términos previstos en la presente Ley, las devoluciones de ingresos indebidos y las devoluciones de oficio que procedan, con abono del interés de demora previsto en el artículo 58.2.c) de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, sin necesidad de efectuar requerimiento al efecto. c) Derecho de ser reembolsado, en la forma fijada en esta Ley, del coste de los avales y otras garantías aportados para suspender la ejecución de una deuda tributaria, en cuanto esta sea declarada improcedente por sentencia o resolución administrativa firme. d) Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte. e) Derecho a conocer la identidad de las autoridades y personas al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos de gestión tributaria en los que tenga la condición de interesado. f) Derecho a solicitar certificación y copia de las declaraciones por el presentadas. g) Derecho a no aportar los documentos ya presentados y que se encuentran en poder de la Administración actuante. h) Derecho, en los términos legalmente previstos, al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria, que solo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo en los supuestos previstos en las leyes. i) Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración tributaria. j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa. k) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución. l) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia con carácter previo a la redacción de la propuesta de resolución. m) Derecho a ser informado de los valores de los bienes inmuebles que vayan a ser objeto de adquisición o transmisión. n) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.”

¹³⁶⁹ Como derecho del contribuyente que son, entendemos, obligaciones para la Administración.

¹³⁷⁰ “Artículo 13. Obligación de resolver. 1. La Administración tributaria esta obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de gestión tributaria iniciados de oficio o a instancia de parte excepto en los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que solo deban ser objeto de comunicación y cuando se produzca la caducidad, la pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento, la renuncia o el desistimiento de los interesados. No obstante, cuando el interesado pida expresamente que la Administración tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias, esta quedara obligada a resolver sobre su petición. 2. Los actos de liquidación, los de

derecho del contribuyente a conocer -art.14-¹³⁷¹ el estado de tramitación del procedimiento, la identidad de las autoridades o personal -art.15-¹³⁷² bajo cuya responsabilidad se tramitara el procedimiento, a que le fuese facilitado -art.20-¹³⁷³ el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, a formular alegaciones y aportar documentos -art.21-¹³⁷⁴ y, al trámite de audiencia -art.22-¹³⁷⁵ previo a la redacción de la propuesta de resolución, para alegar a lo que a su derecho conviniera. El plazo de resolución -art.23-¹³⁷⁶ no podría exceder de seis meses, sin que fueran computables las dilaciones no imputables a la Administración, estableciendo la prescripción -art.24-¹³⁷⁷ con carácter general en cuatro años¹³⁷⁸.

comprobación de valor, los que resuelvan recursos y reclamaciones, los que denieguen la suspensión de la ejecución de actos de gestión tributaria, así como cuantos otros se establezcan en la normativa vigente, serán motivados con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.”

¹³⁷¹ “Artículo 14. Estado de tramitación de los procedimientos. El contribuyente que sea parte en un procedimiento de gestión tributaria podrá conocer, en cualquier momento de su desarrollo, el estado de la tramitación del procedimiento. Asimismo podrá obtener, a su costa, copia de los documentos que figuren en el expediente y que hayan de ser tenidos en cuenta por el órgano competente a la hora de dictar la resolución, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga una ley. En las actuaciones de comprobación e investigación, estas copias se facilitaran en el trámite de audiencia al interesado al que se refiere el artículo 22 de esta Ley.”

¹³⁷² “Artículo 15. Identificación de los responsables de la tramitación de los procedimientos. Los contribuyentes podrán conocer la identidad de las autoridades y personal al servicio de la Administración tributaria bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos de gestión tributaria en los que tengan la condición de interesados.”

¹³⁷³ “Artículo 20. Obligación de la Administración tributaria de facilitar el ejercicio de los derechos. La Administración tributaria facilitara en todo momento al contribuyente el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Las actuaciones de la Administración tributaria que requieran la intervención de los contribuyentes deberán llevarse a cabo de la forma que resulte menos gravosa para estos, siempre que ello no perjudique el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

¹³⁷⁴ “Artículo 21. Alegaciones. Los contribuyentes podrán, en cualquier momento del procedimiento de gestión tributaria anterior al trámite de audiencia o, en su caso, a la redacción de la propuesta de resolución, aducir alegaciones y aportar documentos u otros elementos de juicio, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.”

¹³⁷⁵ “Artículo 22. Audiencia al interesado. 1. En todo procedimiento de gestión tributaria se dará audiencia al interesado antes de redactar la propuesta de resolución para que pueda alegar lo que convenga a su derecho. 2. Se podrá prescindir del trámite de audiencia cuando no figuren en el procedimiento, ni sean tenidos en cuenta en la resolución, otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las aducidas por el interesado.”

¹³⁷⁶ “Artículo 23. Plazos. 1. El plazo máximo de resolución de los procedimientos de gestión tributaria será de seis meses, salvo que la normativa aplicable fije un plazo distinto. Las dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la propia Administración interrumpirán el cómputo del plazo para resolverlo. 2. Si venciere el plazo de resolución en los procedimientos iniciados a instancia de parte, sin que el órgano competente la hubiera dictado expresamente, se producirán los efectos que establezca su normativa específica. A estos efectos, todo procedimiento de gestión tributaria deberá tener expresamente regulado el régimen de actos presuntos que le corresponda. 3. Queda excluido de las previsiones anteriores el procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción de la acción de cobro.”

¹³⁷⁷ “Artículo 24. Prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.”

¹³⁷⁸ En el Proyecto, la propuesta inicial situaba la prescripción en cuatro años, salvo en casos de ocultación de actividades empresariales o profesionales, que la prescripción sería de seis años. La enmienda N°22 del G.P. Vasco, propuso un solo plazo de prescripción de cuatro años, ante la falta de concreción de la «ocultación», además de entender que el plazo de seis años chocaba de pleno con lo establecido en el art.131

En relación al procedimiento de inspección, se reconocía el derecho -art.27-¹³⁷⁹ a ser informado al inicio de las actuaciones de su naturaleza y alcance, así como los derechos y obligaciones en el curso de éstas, a que las actuaciones fueran desarrolladas -art.29-¹³⁸⁰ en un plazo máximo de doce meses¹³⁸¹, salvo especial complejidad, ocultación de actividades por el contribuyente y, dilaciones imputables a éste, significando la interrupción injustificada del procedimiento en mas de seis meses -por causas no imputables al contribuyente- la no interrupción de la prescripción por tales actuaciones¹³⁸².

del CP en cuanto al delito fiscal. La enmienda N°58 del G.P. Catalán proponía un plazo de prescripción de tres años, salvo ante ocultaciones, o para la solicitud de información de transcendencia tributaria -Enmienda N°59-, que sería de cinco años. La Enmienda N°91 del G.P. Popular, proponía la prescripción a seis años cuando el contribuyente no hubiera presentado la declaración correspondiente. La Enmienda N°129 del G.P. Socialista, proponía la supresión del artículo 24 del Proyecto por entender que, a parte de las incertidumbre y desigualdad que creaba, en relación a otros supuestos impositivos, suponía una improvisación que aconsejaba mantener la regulación actual. De la misma opinión era el G:P: de IU que en su Enmienda N°163, proponía la supresión del artículo, puesto que no representa transcendencia alguna la prescripción respecto de los obligados cumplidores, que sin embargo significa “un régimen penalizador pretendidamente diseñado para los sujetos incumplidores con el fisco...”.

¹³⁷⁹ “Artículo 27. Información al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación. Los contribuyentes tienen derecho a ser informados, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.”

¹³⁸⁰ “Artículo 29. Plazo. 1. Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas. No obstante, podrá ampliarse dicho plazo, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determinen, por otros doce meses, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias: a) Que se trate de actuaciones que revistan especial complejidad. En particular, se entenderá que concurre esta circunstancia a la vista del volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades o su tributación como grupos consolidados, o en régimen de transparencia fiscal internacional. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el contribuyente ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades, empresariales o profesionales, que realice. 2. A los efectos del plazo previsto en el apartado anterior, no se computaran las dilaciones imputables al contribuyente, ni los periodos de interrupción justificada que se especifiquen reglamentariamente. 3. La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinara que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones. 4. A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones.”

¹³⁸¹ La redacción original del Proyecto establecía, pese a establecer un plazo de conclusión que “No obstante, continuarán hasta su conclusión, con el alcance y requisitos que reglamentariamente se determine, las actuaciones en las que concurren las siguientes circunstancias...” La Enmienda N°134 del G.P. Socialista proponía “No obstante, podrá ampliarse dicho plazo por otro período que no exceda del legalmente previsto, cuando en las actuaciones concorra alguna de las siguientes circunstancias...” motivando que “que la redacción del proyecto (continuarán hasta su finalización), posibilita mantener abiertas «sine die», las actuaciones de comprobación e investigación, facultad o potestad contraria a las más elementales exigencias del principio de seguridad jurídica y, desde luego, poco respetuosa con los derechos de los contribuyentes que la norma pretende garantizar, máxime si se toma en consideración que el tan citado precepto no hace referencia a la necesidad de acuerdo específico para proceder a la ampliación y consiguiente comunicación al sujeto pasivo.” Solicitando este Grupo y en su Enmienda N°136 que “Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.”

¹³⁸² La Enmienda N°64 del G.P. Catalán solicitaba que no se considerara interrumpida la prescripción ente, la interrupción injustificada durante cuatro meses -por causas no imputables al obligado-, por incumplir el plazo máximo de doce meses, o cuando se observe “falta de transparencia tributaria.”

En cuanto a las infracciones tributarias, se partía de la presunción de buena fe del contribuyente en sus actuaciones -art.33-¹³⁸³, debiendo demostrar la Administración la concurrencia de circunstancias que determinaran la culpabilidad, quedando establecida la separación del procedimiento sancionador del de regularización, mediante -art.34.1-¹³⁸⁴ un expediente distinto e independiente¹³⁸⁵, en el que en todo caso se debía dar audiencia al interesado. Al procedimiento sancionador -art.34.2- se debería incorporar -cuando fueran a tenerse en cuenta- las pruebas y circunstancias que constaran o se hubieran obtenido durante el desarrollo de las actuaciones de regularización, antes del trámite de audiencia¹³⁸⁶; el plazo -art.34.3- para la resolución del expediente sancionador no podría superar los seis meses¹³⁸⁷, quedando la ejecución de la sanción -art.35-¹³⁸⁸ automáticamente suspendida, sin necesidad de aportar garantía, hasta el momento en que la sanción adquiriera firmeza en vía administrativa.

Son por tanto tres¹³⁸⁹ los derechos del contribuyente que, conforme al dictado de la LGDC, entendemos debían afectar en mayor o menor medida a la conexión entre el

¹³⁸³ “Artículo 33. Presunción de buena fe. 1. La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe. 2. Corresponde a la Administración tributaria la prueba de que concurren las circunstancias que determinan la culpabilidad del infractor en la comisión de infracciones tributarias.”

¹³⁸⁴ “Artículo 34. Procedimiento separado. 1. La imposición de sanciones tributarias se realizara mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará en todo caso audiencia al interesado. 2. Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquellos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último. 3. El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses. 4. El acto de imposición de sanción podrá ser objeto de recurso o reclamación independiente, si bien, en el supuesto de que el contribuyente impugne también la cuota tributaria, se acumularan ambos recursos o reclamaciones.”

¹³⁸⁵ Para el G.P. de IU -Enmienda N°172- se debía suprimir el artículo 34 del Proyecto puesto que “La ordenación actual del procedimiento de regularización tributaria y la inclusión de la sanción dentro de la propuesta elevada por la Inspección comporta más garantías para el contribuyente que la modificación que se contempla en el proyecto.” La Enmienda N°57 del G.P. Socialista en el Senado, proponía exceptuar la separación de procedimientos “aquellos supuestos en los que el contribuyente manifieste su conformidad con la propuesta de regularización de la situación tributaria que se le formule y con la sanción que corresponda.”

¹³⁸⁶ La única alusión en este aspecto se produce en el trámites de enmiendas del Senado, en el que el representante del G.P. Popular -Enmienda N°83 de este Grupo en el Senado- motiva su inclusión “simplemente” “Por economía procedimental, se entiende que no se va a molestar al contribuyente para que aporte nuevos datos en el expediente sancionador.” DSS. Comisión de Economía y Hacienda, N°231, de 4 de febrero de 1.998.

¹³⁸⁷ El artículo 34 del Proyecto no recogía plazo alguno para la conclusión del procedimiento sancionador. La Enmienda N°70 del G.P. Catalán, solicitó la inclusión de un plazo máximo de seis meses, al igual que en el procedimiento de gestión, que también recogía la Enmienda N°98 del G.P. Popular.

¹³⁸⁸ “Artículo 35. Suspensión de la ejecución de las sanciones. La ejecución de las sanciones tributarias quedara automáticamente suspendida sin necesidad de aportar garantía, por la presentación en tiempo y forma del recurso o reclamación administrativa que contra aquellas proceda y sin que puedan ejecutarse hasta que sean firmes en vía administrativa.”

¹³⁸⁹ LOPEZ MARTINEZ, J. (2001, 1º) los sintetiza en: la «presunción de buena fe», que no es otra cosa “sino reconocer en el ámbito de tributario y de una vez por todas, que la culpabilidad es un elemento de la infracción y que su prueba compete a la Administración, de tal forma que si ésta no puede acreditarla, no habrá infracción”; «instrucción de un procedimiento ad hoc» “diferente del que se sigue para regularizar la

procedimiento y el proceso¹³⁹⁰, una vez que la Administración tributaria estimada la concurrencia de los aspectos que podían evidenciar la existencia de un posible delito de defraudación: en primer lugar, el derecho del contribuyente¹³⁹¹ a conocer el estado del procedimiento tributario, a formular alegaciones y aportar documentos, a un trámite de audiencia previa a la propuesta de resolución, y al derecho de conocer, ante actuaciones de comprobación e investigación, su naturaleza y alcance tanto al inicio como durante el desarrollo de éstas; en segundo lugar, la prescripción del derecho de la Administración para el inicio de actuaciones tributarias y la practica de liquidación, una vez transcurridos cuatro años desde la finalización del plazo establecido para el cumplimiento de la obligación tributaria; y, en tercer lugar, la sustanciación separada del procedimiento de regularización y del procedimiento sancionador¹³⁹².

Con la intención de situar, como afectan -o debieran afectar- los anteriores derechos en el procedimiento de conexión entre el procedimiento y el proceso, en adelante situaremos las notas que consideramos de mayor relevancia en cuanto al objeto de nuestro trabajo:

1º.- Con carácter previo a nuestra exposición sobre los derechos reconocidos al contribuyente en la LDGC, entendemos que fue el reconocimiento de la «presunción de buena fe del contribuyente», el mayor avance legislativo en materia de infracciones y

situación tributaria del obligado, en el que se deberá dar audiencia, siempre antes de que al mismo se hayan incorporado formalmente los datos puestos de manifiesto en el procedimiento de regularización y que hayan de producir efectos en él; «plazo del procedimiento», que tendrá una duración máxima de seis meses, donde “cabe interponer reclamaciones separadas contra la liquidación y contra la sanción y, si se impugnan ambas, se acumularán preceptivamente sendos recursos”; y, la «no ejecutividad de las sanciones» en tanto no sean firmes en vía administrativa. Op.Cit.Pág.8 a 11.

¹³⁹⁰ Sobre la que no existe mención alguna a lo largo de su articulado.

¹³⁹¹ El derecho a la presunción de inocencia que debe derivar de la «presunción de buena fe», queda referido al sancionador tributario, no siendo por tanto objeto de nuestro análisis, pese a la mención que posteriormente le dedicaremos.

¹³⁹² Señalaba PONT MESTRES,M.(1995) con ocasión de la reforma operada en la LGT por la Ley 25/1995 de 20 de julio, la unidad indisoluble del Derecho sancionador, sin particularismos en el sancionador tributario y “la necesidad de separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador, de un lado, y la necesidad de separación entre el procedimiento tributario y el proceso penal, de otro. O lo que es lo mismo: la imperiosa urgencia de que el legislador dote a nuestro Derecho sancionador de un verdadero procedimiento que evite la actual mixtificación con el procedimiento inspector y que otorgue al presunto culpable los derechos que la Constitución le reconoce.” Op.Cit.Pág.74. Para LOPEZ MARTINEZ,J.(2001), partiendo del preconstitucional concepto de sanción como parte de la deuda tributaria, “en los expedientes administrativos de regularización, singularmente en las actuaciones administrativas de control realizadas por los órganos de la Inspección tributaria, un mismo órgano -la Inspección de los tributos-, en un mismo procedimiento -el de regularización de la deuda-, comprobaba la veracidad de lo declarado, investigaba la posible existencia de hechos imposables o bases tributarias no declaradas o declaradas parcialmente y regularizaba la situación del contribuyente, fijando la cuota, estableciendo recargos, cuantificando los intereses moratorios e imponiendo la sanción. De esta forma, en un mismo procedimiento se aplicaban todas las reacciones previstas por el ordenamiento ante el no pago tempestivo de los tributos. Insistimos, en teórica coherencia con la visión unitaria del concepto deuda tributaria.” Op.Cit.Pág.6

sanciones tributarias que, como señala GOMEZ CABRERA¹³⁹³ daba entrada en una norma positiva “a todas la exigencias derivadas del principio de presunción de inocencia, tal y como éste ha sido entendido por el Tribunal Constitucional (STC de 26.IV.1990).” Tras más de quince años -desde la L.10/1985, de 26 de abril, de reforma de la LGT- y pese al continuismo del artículo 77.1 de la LGT tras la L 25/1995, de 20 de julio¹³⁹⁴, tiene acceso por primera vez tras la entrada en vigor de la Constitución Española (1978), uno de los matices -entendemos- de la vertiente penal del *Ius Puniendi* del Estado, a que venía haciendo referencia la Jurisprudencia¹³⁹⁵.

Señalado el avance en la literatura normativa tributaria sobre este presunto reconocimiento, los derechos enunciados en el artículo 3 de la LDGC, que entendemos relacionados con una posible actuación de la Administración ante un supuesto delictivo pueden ser sintetizados en, el derecho del contribuyente -art.3.a- a que la Administración le informe del contenido y alcance de sus obligaciones tributarias, el derecho -art.3.d- a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, y el derecho -art.3.n- a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, acerca de su naturaleza y alcance, así como de los derechos y obligaciones en el curso de éstas¹³⁹⁶.

Empezando por el segundo de los derechos citados, consideramos que, el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que el contribuyente sea parte, encontraba su lugar ante aquellas actuaciones en que la Administración desarrollase

¹³⁹³ A partir de esta reconocimiento, GOMEZ CABRERA,C.(1998) sitúa las siguientes consecuencias: 1º. La carga de la prueba incumbe a la Administración, por lo que el presunto infractor no habrá de probar su inocencia; 2º. El objeto de la prueba no abarcará sólo a la conducta típica sino también que el incumplimiento del tipo haya sido doloso o culposo; 3º. La prueba ha de ser concluyente, por lo que habrá que extremar las cautelas a la hora de admitir la acreditación de los hechos en base a presunciones; 4º. La prueba ha de ser practicada en el transcurso del procedimiento sancionador, no en otro distinto, por ello las actas y diligencias, en dicho procedimiento sólo tendrán la consideración de una prueba documental más, sujeta a las reglas de la libre valoración de la prueba; 5º. La condena no se puede fundamentar en una prueba ilícita, como lo sería aquella obtenida violentando el derecho a no declarar contra sí mismo; y, 6º. Rige el principio in dubio pro reo, es decir, las consecuencias de la incertidumbre sobre los hechos o su imputación culpable al presunto infractor, benefician a éste. Op.Cit.Pág. 249 y ss.

¹³⁹⁴ Del que había que seguir deduciendo -como ya advertía el Tribunal Constitucional en la meritada Sentencia-, el destierro de la responsabilidad objetiva en las infracciones tributarias

¹³⁹⁵ El RST(1985) ya recogía en su artículo 14 “1. Para apreciar la buena o mala fe de los sujetos infractores, a efectos de lo previsto en los artículos anteriores, se atenderá a las características de su conducta en el incumplimiento de las obligaciones tributarias. 2. A efectos de las sanciones por infracciones graves, se presumirá siempre la existencia de buena fe en los sujetos infractores que lleven su contabilidad y los libros o registros específicos exigidos por la legislación fiscal con los requisitos exigidos por la normativa que les sea aplicable, siempre que, además, hayan cumplido correctamente sus restantes obligaciones tributarias formales.”

¹³⁹⁶ El derecho a aportar documentos, formular alegaciones y al trámite de audiencia con carácter previo a la propuesta de resolución -art.3.k y .l-, serían derechos relevantes, siempre y cuando existiera una propuesta de resolución con carácter previo al traslado del tanto de culpa, situación que analizaremos en otro apartado posterior de nuestro trabajo.

de forma paralela, o posterior a la recepción de la sospecha delictiva, el procedimiento para la confección del expediente administrativo que en su caso hubiera de trasladar a la Jurisdicción penal, procedimiento que como ya tuvimos la ocasión de analizar no preveía la participación del contribuyente, entendiendo que a partir de su reconocimiento en un texto con rango de Ley, obligaba a la Administración a poner en conocimiento del contribuyente, no el desarrollo y contenido de este procedimiento paralelo¹³⁹⁷, sino el estado de tramitación del procedimiento tributario que originaba éste¹³⁹⁸, lo que sin duda exigía de alguna forma informar al contribuyente de la posible transcendencia penal de los hechos, o como mínimo, que esta cuestión estaba siendo planteada por la Administración. Derecho que entendemos ligado al tercero que destacamos, en atención a ser informado al inicio del procedimiento y, durante el transcurso de éste, de la naturaleza y alcance de las actuaciones, de modo que, la advertencia de una posible situación que pudiera conducir a «estimar» un posible delito de defraudación tributaria, obligaría a la Administración a comunicar al contribuyente, no el cambio de naturaleza del procedimiento¹³⁹⁹, sino que la finalidad de éste -como es la cuestión regularizadora- puede conducir a un posible delito de defraudación tributaria, lo que significaría, bien que el procedimiento tributario no debía seguir desarrollándose, puesto que la administración no tenía competencias -al estimar un posible delito- para seguir recabando datos o solicitando la colaboración del contribuyente sin incurrir en una posible autoincriminación de éste, o bien que, a la luz de los datos obtenidos se procedería a practicar una liquidación -momento en que serían exigibles los derechos enunciados en el artículo 3.k y .l- la cual, a parte de la posible transcendencia recaudatoria, podría tener transcendencia penal; derechos que entendemos quedan -en conjunto- amparados en el apartado a) del artículo 3 de la Ley, al ser exigible la información del alcance que podría tener, no las actuaciones, sino la obligación de colaborar en el procedimiento tributario, sea regularizador o sancionador.

De la lectura de los derechos señalados, no se puede desprender a priori que éstos quedaran dirigidos más allá de las previsiones netamente tributarias, si bien, y pese a la

¹³⁹⁷ Entre otras cosas porque sería reconocerle a ese procedimiento un carácter del que adolece, al no estar regulado por Ley, ni contemplado en un reglamento que desarrolle a ésta.

¹³⁹⁸ En el que pueden coincidir -entre otras- desde paralizaciones injustificadas, a solicitudes de información que, aunque relacionadas con el procedimiento tributario, estén dirigidas a la obtención de información que acredite el carácter delictivo de los hechos.

¹³⁹⁹ El procedimiento es de naturaleza tributaria, sin que la observación de circunstancias delictivas alteren ésta. Cuestión distinta es que éste haya de quedar paralizado ante la advertencia de dichas circunstancias. En el mismo sentido, la finalidad del procedimiento tributario no quedaría tampoco alterada por la observación de una posible situación delictiva, puesto que la finalidad sería la regularizadora o la sancionadora, que mantendría su naturaleza pese a la posible paralización. En otro orden consideramos la modificación del alcance de las actuaciones, si la misma se viera alterada por motivo del nacimiento de la sospecha. En este caso la información al contribuyente la entendemos inexcusable, puesto que si altera la finalidad y naturaleza del procedimiento, al quedar modificado el alcance de las actuaciones con la intención de indagar o investigar el posible carácter delictivo de los hechos.

ausencia de mención de los derechos del contribuyente ante situaciones de delito de defraudación tributaria, será el derecho a la información del estado de las actuaciones y, a la obligación de informar al contribuyente -por parte de la Administración- de sus derechos y obligaciones los que entendemos hubieran debido configurar de alguna forma el procedimiento de conexión entre el procedimiento y el proceso.

No obstante lo anterior, existía un matiz que -pese a al principal avance de la referida literatura tributaria- contaminaría sin duda -junto a la incorporación de datos del de regularización al sancionador- la mejor intención del legislador en su voluntad de reconocer el principio de presunción de inocencia en el ámbito tributario, como fue la obligación de la Administración de demostrar la culpabilidad del contribuyente ante supuestos de infracción tributaria. Si trasladamos esta premisa a la conexión entre el procedimiento y el proceso, es evidente que la culpabilidad será ya una cuestión a debatir en el seno del proceso penal, si bien y como ya tendremos la oportunidad de establecer, la actividad indagatoria de la Administración, no quedará recluida en el sancionador tributario, si no que, de forma automática impregnará el procedimiento paralelo que preceda al traslado del tanto de culpa.

2º.- Respecto a la prescripción de la obligación tributaria, y del derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación -o iniciar actuaciones-, bajo la perspectiva de nuestro trabajo, debemos analizarla en relación directa con la prescripción del delito de defraudación tributaria, para lo que debemos partir de la norma penal que regulaba esta institución, para situar en su caso los posibles efectos que en ésta proyectara la recogida en la norma tributaria.

El artículo 131 del CP(1995)¹⁴⁰⁰ situaba la extinción de la responsabilidad penal - para los casos de delito de defraudación tributaria- en cinco años, mientras que la LDGC¹⁴⁰¹ vino a establecer la prescripción de la obligación tributaria, y de la posibilidad de la Administración de exigir su cumplimiento en cuatro, a diferencia del plazo establecido hasta entonces en la LGT¹⁴⁰². Esta diferencia en el plazo de prescripción, dio

¹⁴⁰⁰ L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Extinción que situaba la norma penal en función de la pena máxima señalada para el delito, que en el caso del de defraudación tributaria (art.305) se correspondía con prisión de uno a cuatro años, lo que, conforme al artículo 33 del CP se calificaba como “pena grave.”

¹⁴⁰¹ “Artículo 24. Prescripción. Prescribirán a los cuatro años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación. b) La acción para exigir el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias. d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.”

¹⁴⁰² Prevista en el artículo 64 de la LGT (1963-1995): “Prescribirán a los cinco años los siguientes derechos y acciones: a) El derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación, salvo en el Impuesto sobre Sucesiones en que el plazo será de diez años. b) La acción para exigir

lugar a diversos planteamientos, tanto doctrinales¹⁴⁰³ como jurisprudenciales¹⁴⁰⁴, que sin ánimo de exhaustividad -puesto que nos desviaría del objeto de nuestro trabajo- consideramos necesario, como mínimo enunciar, para tratar de esclarecer la posible incidencia en la conexión entre el procedimiento y el proceso.

La respuesta de la Sala Segunda del Tribunal Supremo al distinto tratamiento de la prescripción en la norma penal¹⁴⁰⁵ y, en la norma tributaria, en relación a los efectos sancionadores o punitivos, se produjo en la Sentencia de 6 de noviembre de 2.000¹⁴⁰⁶ que establecía los siguientes aspectos diferenciadores:

1.- El artículo 64 de la LGT(1963) –art.24 de la LDGC, no modificó el plazo de prescripción del delito fiscal “pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos

el pago de las deudas tributarias liquidadas. c) La acción para imponer sanciones tributarias, con la salvedad establecida en la letra a) y d) El derecho a la devolución de ingresos indebidos.

¹⁴⁰³ Vid. entre otros, FALCON y TELLA,R.(1998) *Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria*; FERREIRO LAPATZA, J.J.(1999) Op.Cit.Pág.67; SILVA SÁNCHEZ, J.M.^a, MOLINS AMAT, P. y MELERO MERINO,F.J. (1999) *El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente*, Pág.81; SOLA RECHE, E. y CLAVIJO HERNÁNDEZ, F. (1999) *Delito fiscal y prescripción tributaria*, Pág. 79 y ss; CÓRDOBA RODA, J. (1999) Op.Cit.Pág.1813 y ss; RAMIREZ GOMEZ,S.(1999) *La prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal*. Pág.68; PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2000), *La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT*; CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2000) *Consumación y Prescripción del delito fiscal*, pág. 231; MERINO JARA,I, y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L. (2000) *Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)* Pág.4 y5; BAJO FERNANDEZ,M.(2001) *La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000)*; SILVA SÁNCHEZ, J.M.^a (2001), *Prescripción y delito fiscal. Notas sobre el estado de la cuestión*, Pág. 27; BARRACHINA JUAN, E. (2001), *Prescripción: Ley General Tributaria versus Código Penal*, Pág. 10; JAEN VALLEJO,M.(2002) *La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2.001*. ESEVERRI MARTINEZ,E.(2012) *La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Pág.38-45.

¹⁴⁰⁴ El Auto del Juzgado de Instrucción N°22 de Barcelona de 2 de enero de 1999 (DP2198/1998) otorgó trascendencia penal retroactiva al nuevo plazo de prescripción tributaria, si bien sería revocado por al AP de Barcelona en Sentencia de 31 de mayo de 1999 al considerar que el nuevo plazo de prescripción no integra la norma penal. Sobre estos pronunciamientos, Vid. SANZ DÍAZ-PALACIOS,J.A.(2003) Op.Cit.Pág.183;; MERINO JARA,I, y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L.(2004).Op.Cit.Pág.152 y 155

¹⁴⁰⁵ Es prácticamente unánime la Jurisprudencia en establecer el computo inicial de consumación del delito de defraudación tributaria, al momento de vencer del periodo voluntario de autoliquidación o ingreso. Vid. Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de julio de 1999, Pte. Delgado García, J., (EDJ1999/19391). FD°2. Cfr, Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 1996, EDJ 1999/2682.

¹⁴⁰⁶ Ponente, Conde-Pumpido Tourón, C., EDJ 2000/32433, FD°7. La A.P. de Madrid, en Sentencia de 6 de junio de 2001 -Pte. Lamela Díaz, C., EDJ 2001/29718. FD°7- sigue la línea trazada por la Sala Segunda del T.S. añadiendo “Superada tal cantidad la conducta deja de ser sancionada por la Administración Tributaria, y siendo constitutiva de delito, debe ser perseguida y castigada por los órganos de la jurisdicción penal con la correspondiente aplicación en bloque del ordenamiento jurídico penal. (...) Con relación a la excusa absolutoria planteada por el recurrente, debemos tener en cuenta que la regulación de la excusa absolutoria contenida en el art. 305.4 del Código Penal responde a finalidades estrictamente político criminales pretendiéndose salvaguardar el cumplimiento voluntario de sus obligaciones por los contribuyentes. Y desde luego la posible prescripción de la deuda tributaria no responde a dicha finalidad.” En este mismo sentido se pronunciaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2.002 -Pte. Andrés Ibáñez, P., EDJ 2002/29076, FD°18- “...nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La consecuencia, es, por tanto que una deuda prescrita no es una deuda regularizada.” Vid. en el mismo sentido TS Sentencia de 5 de diciembre de 2002 (EDJ2002/55451).

de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad.”

2.- No cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pueda determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva “pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica (...) sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria.”

3.- No es admisible la aplicación analógica de la excusa absolutoria por regularización tributaria puesto que, el favorecimiento o promoción del pago voluntario “no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente.”

En respuesta a la anterior Sentencia, BAJO FERNANDEZ¹⁴⁰⁷ tiene escrito que no pudiendo derogar las disposiciones fiscales lo preceptuado en el artículo 131 del C.P., la prescripción del delito fiscal es de cinco años, si bien señala el Autor que, *“el hecho de que la Administración tributaria no pueda, a partir de los 4 años, determinar la deuda, exigir el pago, imponer sanciones ni conminar a la devolución de los ingresos indebidos, convierte en imposible la lesión del bien jurídico a partir de la prescripción administrativa (...) y desaparece la tipicidad del delito fiscal”*, añadiendo que *“[S]i no hay prescripción administrativa porque la Administración tributaria ha interrumpido el plazo con las actuaciones inspectoras pertinentes, rige el plazo de 5 años establecido en el art.131 del Código penal.”* En apoyo de esta tesis -la prescripción tributaria trasciende al delito fiscal por la vía de la imposibilidad de lesión del bien jurídico- señala el Autor que:

A.- Cumplida la prescripción tributaria, no hay cuota defraudada, porque no hay ya deuda exigible, ni obligado tributario, ni objeto material del delito, ni sujeto activo. La prescripción ganada impide la regularización tributaria *“pues ésta sólo es posible en tanto la deuda sea exigible”*¹⁴⁰⁸.

B.- La renuncia al derecho de autoprotección por parte de la Administración, deviene en que no haya perjuicio alguno, por lo que no existiría bien jurídico a proteger.

¹⁴⁰⁷ BAJO FERNANDEZ, M. (2001) Op.Cit.Pág.130.

¹⁴⁰⁸ Se apoya el Autor en el siguiente análisis de la norma tributaria “El artículo 62.4 del Real Decreto 1684/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación, establece que la prescripción ganada extingue la deuda tributaria. El ingreso de la deuda no significa renuncia a la prescripción ganada, pues ésta es irrenunciable y se aplica incluso de oficio (artículo 67 Ley General Tributaria, artículo 60.1 Reglamento General de Recaudación). Según -Cfr- FERREIRO LAPATZA, J.J. (Op.Cit.Pág.69) el acreedor no tiene en tal situación más remedio que devolver lo cobrado, como expresamente establece el artículo 7.1 c) del Real Decreto 1163/1990, de 21 de septiembre, que aprueba el Reglamento de Devolución de Ingresos Indebidos, e incluye el ingreso de tributos prescritos como un caso en el que procede practicar la devolución.”Op.Cit.Pág.131-132.

De otra forma “[L]a obligación prescrita resucitaría por vía de la responsabilidad civil, con la sentencia condenatoria, aunque el propio legislador haya declarado que, en estos casos, no existe daño para la Hacienda Pública.”

C.- Trascurrido los cuatro años, ni la Administración puede investigar, ni el contribuyente está obligado a guardar la documentación, lo que convierte la persecución penal en práctica imposible. En esta situación “[E]l procedimiento penal, sólo podría iniciarse por vía de denuncia de un particular lo que es atípico porque, de acuerdo a la Ley General Tributaria, la vía normal para la persecución de un posible delito fiscal es la establecida en el artículo 77.6, conforme al cual la Administración, si estima que la infracción pudiere ser constitutiva de delito, dará traslado del tanto de culpa al organismo penal correspondiente. Trascurrido el plazo de cuatro años desde la infracción, la Administración debe declarar de oficio la prescripción (artículo 67 Ley General Tributaria).”

Desde una perspectiva distinta, JAEN VALLEJO¹⁴⁰⁹ estimaba que, el diferente plazo de prescripción -a partir de lo establecido por la Sala Segunda del Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de octubre de 2.001¹⁴¹⁰- impediría el inicio del proceso penal -y por tanto no mediaría interrupción de plazo de la prescripción penal- al no tener acceso el Juez de Instrucción a los datos necesarios para poder dirigir el procedimiento contra el presunto autor del delito¹⁴¹¹. En este sentido, para BAENA AGUILAR y CUGAT MAURI¹⁴¹², “el

¹⁴⁰⁹ JAEN VALLEJO, M. (2002) Op.Cit. Vid. en este sentido SANCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLEZ, J. (2002) *Delito Fiscal, prescripción y determinación del hecho*. Pág.231 y ss. Para FALCON y TELLA, R. (2000) la remisión al Ordenamiento tributario, por el carácter de norma en blanco del precepto penal, no se ha de referir singularmente al importe de la cuantía defraudada, sino que es también preciso establecer el comportamiento debido, lo que conlleva al Autor a establecer que, al no existir un mandato fiscal por el cual se haya de ingresar una deuda prescrita, no se puede entender, producida la prescripción, que la falta de ingreso signifique la realización del tipo penal. *Transcendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS 6 noviembre 2.000*. Pág.5 y ss

¹⁴¹⁰ Ponente. Bacigalupo Zapater, E., EDJ2001/32063, FDº2.

¹⁴¹¹ “...la caducidad de las facultades de la Administración de practicar la liquidación de la deuda tributaria -art. 64 a) LGT- tiene efectos sobre la posibilidad de iniciación del procedimiento penal por un delito fiscal correspondiente a un ejercicio respecto del que ha prescrito la facultad -el texto legal dice impropiaemente “el derecho”- de la Administración de determinar la deuda tributaria.”, aclarando la Sentencia que “si la Administración ha practicado la determinación del impuesto eludido dentro de los cuatro años que prevé el art. 64 LGT mientras no hayan transcurrido los cinco años que establece el art. 131 CP cabe la iniciación del proceso penal por el delito fiscal que se podría haber cometido. Por el contrario: si no han transcurrido los cinco años para la prescripción del delito, pero han transcurrido los cuatro dentro de los que la Administración estaba facultada para determinar la deuda, no será posible la iniciación del procedimiento, pues no se contará con un presupuesto del mismo.” En este aspecto argumentaba el Tribunal Supremo en Sentencia que “La LECrim. ha fijado estas exigencias en los arts. 118, 269 y 313. Es claro que el derecho de defensa aludido por el art. 118 LECrim sólo es realmente efectivo si el imputado en una denuncia o querrela puede conocer con cierta precisión qué hecho punible se le imputa y que por tal razón los arts. 269 y 313 exigen una comprobación por parte del Juez del carácter delictivo de los hechos, que sólo es posible si se conoce con precisión cuáles son los hechos (sospechados) que se atribuyen a alguna persona.”

¹⁴¹² BAENA AGUILAR, A. Y CUGAT MAURI, M. (1999) *Efectos del nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria sobre el plazo de prescripción del delito fiscal: Comentario a la STSJ Cataluña 22-1-199*. Pág.174-175.

problema no estriba en que la infracción tributaria tenga un plazo de prescripción más breve que el delito de defraudación, sino en los efectos que se han de reconocer a la prescripción de la potestad liquidatoria de la Administración sobre la perseguibilidad del delito de defraudación tributaria”, plazo que como señalaran GARCIA GÓMEZ Y GARCÍA SANGUINO¹⁴¹³ *“no se delimita en torno a la posible correlación entre prescripción de la acción que tiene la Administración para imponer sanciones y prescripción del delito fiscal, sino en base a la prescripción del derecho que tiene la Administración para liquidar la deuda tributaria y su incidencia en el ámbito penal”*; posiciones desde de las cuales SANZ DIAZ-PALACIOS consideraba -partiendo de la incuestionable identidad que la doctrina mantiene entre ilícito tributario de defraudación y el delito fiscal- *“sorprendente”* la existencia de un plazo de prescripción de cuatro años para aquellas defraudaciones que constituyen infracción tributaria, y de cinco para aquéllas otras que constituyen delito fiscal, cuando, puesto que ante *“la consideración de «normas en blanco» es muy cuestionable la posibilidad de sancionar penalmente unas conductas que no entrañarían ya ilicitud administrativa, al haber transcurrido el plazo de prescripción de cuatro años.”*¹⁴¹⁴

Para AYALA GÓMEZ¹⁴¹⁵, el tipo de lo injusto del delito de defraudación tributaria descansaba sobre el presupuesto de la tipicidad, y en este sentido *“la existencia de una relación jurídico tributaria válida es un elemento implícito del tipo”*, lo que conlleva considerar que *“si esa relación viene definida con arreglo a categorías, principios y normas ajenas al derecho penal, debemos concluir que se trata de un elemento normativo implícito y, en consecuencia estamos en una norma penal en blanco”*, que como señala el Autor *“habrá de ser aplicado con carácter retroactivo en virtud de lo dispuesto en el artículo 2.2 del Código Penal”*, al delimitar el artículo 64 de la LGT uno de los aspectos esenciales, en los que descansa la construcción del tipo del injusto. Consideraba AYALA GÓMEZ que¹⁴¹⁶ cuando prescribe la obligación de pago, ya no es posible su elusión típica, por lo que la reforma operada por la LDGC incide en el ámbito de la tipicidad del delito de defraudación tributaria, puesto que siendo el artículo 305 del CP una norma penal en blanco o un tipo abierto, está precisando la integración del conjunto de obligaciones propias de la legislación tributaria; desde esta postura afirmaba que *“el contribuyente,*

¹⁴¹³ GARCÍA DÍEZ, C. y GARCÍA SANGUINO, M. (2000) *Prescripción tributaria y delito fiscal*, Pág.34

¹⁴¹⁴ SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A. (2003) *Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal*. Pág.170.

¹⁴¹⁵ AYALA GÓMEZ, I. (2000) *Op.Cit.* Pág.95-100

¹⁴¹⁶ Coincide -Cfr: en *Op.Cit.* Pág.91- con lo expuesto en este sentido por SILVA SANCHEZ, J.Mª, MOLINS AMAT, P. y MELERO MARTIN, F.J. *El delito fiscal ante el Estatuto del Contribuyente*. *Op.Cit.* Pág.201 y ss.

prescrita su obligación no habría eludido el pago de tributos: y el tipo requeriría precisamente una elusión defraudatoria del pago de tributos. No se habría eludido el pago de tributos por cuanto, tras extinguirse la obligación tributaria, no habría pago que eludir: habría tenido lugar un hecho que la Ley General Tributaria asimila al pago. Luego no podría concluirse que se realiza la tipicidad en el sentido de que, materialmente, se hubiera eludido el pago de un tributo debido según las reglas de las obligaciones tributarias,” concluyendo el Autor que *“el artículo 64 de la LGT establece una causa de extinción de la obligación principal de la relación jurídica tributaria. Dicho de otro modo, la prescripción hace desaparecer la obligación de pago asimilando tal evento a su efectivo cumplimiento.”*

Una tercera posición la encontramos en la aplicación analógica de la excusa absoluta¹⁴¹⁷ (art.305.4 CP) que asimila el plazo de prescripción de cuatro años a la regularización¹⁴¹⁸. Para MERINO JARA y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO¹⁴¹⁹, no existe identidad de razón entre ambos casos pues *“las razones de utilidad que subyacen en la excusa absoluta de regularización tributaria -el favorecimiento o promoción del pago voluntario- no concurren cuando la extinción del crédito tributario se produce por causas ajenas al contribuyente”*¹⁴²⁰, al entender que *“[L]a regularización exige un «hacer» por parte del deudor, mientras que la prescripción exige un «no hacer» por parte de la Administración.”* Sobre la aplicación analógica, ya se había pronunciado la Audiencia Provincial de Barcelona¹⁴²¹ al señalar que -FDº3-:

“El delito contra la Hacienda Pública, es sin duda, un tipo penal en blanco, ya que debe ser completado con la legislación tributaria. La retroactividad de la norma de

¹⁴¹⁷ Señalaba FALCON Y TELLA,R.(1992) que “El argumento fundamental ... se basa en la equiparación de la prescripción de la obligación tributaria al pago espontáneo fuera de plazo, que según el art.61.2 de la LGT excluye las sanciones exigibles por las infracciones cometidas, y por tanto también la responsabilidad criminal.” *La prescripción en materia tributaria.* Pág.269.

¹⁴¹⁸ *Vid.* en este sentido, BAENA AGUILAR,A.(1999) Op.Cit.Pág.177; CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2000) Op.Cit.Pág.232; CALDERON CEREZO,A.(2000) Op.Cit.Pág.54 y ss; OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO,E.(2000) Op.Cit.; ANEIROS PEREIRA,J. (2001) *La relevancia penal de la prescripción tributaria (Reflexiones a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2.000)* Pág.316.

¹⁴¹⁹ MERINO JARA,I, y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO,J.L.(2004). Para los Autores, “el instituto de la prescripción presenta diferentes contenidos en las distintas ramas del ordenamiento jurídico, lo cual obedece a las finalidades diversas que se persiguen en cada una de ellas (...) parcela tan importante del Ius Puniendi que debe mantenerse en manos del legislador penal, ya que, en caso contrario, si para grupos determinados de delitos se delega en los legisladores de otras ramas del ordenamiento el alterar dichos plazos, serían éstos quienes marcaran la política criminal, en su aspecto negativo, y no el legislador penal. En esos ámbitos, se estaría sustrayendo el alcance de la responsabilidad penal a la política criminal global que inspira, en aplicación de criterios generales, la renuncia a seguir ejerciendo el ius puniendi.” Op.Cit Pág.150-151.

¹⁴²⁰ Parten los Autores del voto particular del Magistrado Mendizábal y Allende, R en la Sentencia del Tribunal Constitucional 276/2.000: “una conducta antijurídica, tipificada e incluso culpable, se deja impune por razones de política criminal conectada a la economía para obtener el cumplimiento de sus deberes por el contribuyente, aun a deshora y trasmano, instrumentándose como una medida de fomento cuya esencia consiste en conseguir que los ciudadanos actúen voluntariamente y sin coacción alguna en el sentido más favorable a un interés público concreto...”. Op.Cit.Pág.166

¹⁴²¹ Ponente, Ingelmo Fernández, A., EDJ 1999/21909

cobertura de un tipo penal en blanco, cuando ello beneficie al reo, está admitida por el Tribunal Supremo en sentencias de 9 de marzo de 1964, 13 de diciembre de 1966, 13 de junio de 1990 y 31 de octubre de 1997. La cuestión aquí planteada es diferente, la norma que ha sufrido modificación no afecta al tipo delictivo, no nos sirve para determinar la conducta que es sancionada como delito. La norma vendría a afectar al plazo de prescripción. El Código Penal establece como criterio para determinar la prescripción la pena tipo establecida para cada uno de los delitos, que el propio Código sanciona y ello no se puede ver alterado por un plazo de prescripción establecido para un supuesto de distinta naturaleza jurídica (...)

Ciertamente la defensa no pretende que la Ley 1/1998 tenga incidencia sobre la prescripción del delito, como ya se ha dicho, lo que la defensa alega es que el plazo de prescripción si es de aplicación a deuda tributaria, y que ello es equiparable a la excusa absoluta de regularización Fiscal. Es doctrina reiterada del Tribunal Supremo que es el órgano judicial quien debe fijar la cuota defraudada, conforme a la valoración de la prueba practicada en el acto del juicio oral y a tenor de lo dispuesto en el art. 741 LECrim. (sentencias 30-1, 5-11 y 3-12 de 1991, 24-11-93 y 25-11-98). La cuantía de la deuda tributaria, como elemento objetivo del tipo delictivo, debe ser fijada dentro del proceso penal, sin que el procedimiento administrativo impida existir tal cuantía defraudatoria como responsabilidad civil, dado que el procedimiento penal impide la actuación administrativa, constituyendo la sentencia penal el título único para hacer efectiva la deuda tributaria. La acción civil no pierde su naturaleza por el hecho de ejercitarse dentro del procedimiento penal; la jurisdicción penal en su determinación de la deuda tributaria no está vinculada por el art. 24 de la Ley 1/98, sino por el plazo de prescripción del delito, y en cuanto a la responsabilidad civil, a la que no se aplica el principio de retroactividad de las normas más favorables. del art. 2.2 C. Penal, no resulta de aplicación el nuevo artículo, no sólo porque las leyes carecen de efecto retroactivo, sino porque la propia ley así lo establece en su disposición transitoria única.”

En contestación a las distintas posiciones y críticas doctrinales, surgidas a partir de la sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2000¹⁴²², la Sala Segunda aprovecha la ocasión para dar contestación a una y otras en Sentencia de 3 de abril de 2003¹⁴²³, distinguiendo las siguientes posiciones¹⁴²⁴:

1ª.- Partiendo de la Sentencia de 26 de julio de 1999¹⁴²⁵ que establecía en cinco años el plazo de prescripción del delito -contado desde el día en que finalice el plazo voluntario de declaración- considera el Tribunal consolidado el criterio jurisprudencial en Sentencia de 20 de noviembre de 2000, que expresamente se pronunciaba sobre un supuesto en el que habían transcurrido más de cuatro años, pero menos de cinco, señalando que *“si esta Sala apreciaba que el plazo de prescripción del delito fiscal se había modificado por aplicación de la Ley 1/98, siendo ya de cuatro años, el motivo tenía necesariamente que ser estimado”* cuando además, entiende el Tribunal que:

“La resolución del motivo de recurso exigía, en consecuencia, como «ratio decidendi», la fijación previa del plazo de prescripción (cuatro o cinco años), pues la

¹⁴²² Ponente, Conde-Pumpido Tourón, C., EDJ 2000/32433.

¹⁴²³ Ponente, Conde-Pumpido Tourón, C., EDJ 2003/25335, FDº 4 a14.

¹⁴²⁴ Que se vienen manteniendo por el Tribunal Supremo en sucesivos pronunciamientos. Vid, Sentencia de 14 de noviembre de 2005, Pte. García Pérez, S.F., EDJ 2005/244455, FDº8, y Sentencia de 6 de octubre de 2.006, Pte. Soriano Soriano, J.R., EDJ 2006/275418, FDº5.

¹⁴²⁵ Tribunal Supremo, Sala Segunda, Nº 1231/99, EDJ 1999/19391.

adopción de uno u otro criterio determinaba necesariamente la decisión a adoptar. Y ello aunque el recurrente no hubiese incluido entre las alegaciones que apoyaban su pretensión los argumentos favorables a la derogación tácita del art. 131 del Código Penal de 1995 por la Ley 1/1998 de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los contribuyentes, pues en la concepción material de la prescripción que se sostiene en nuestra doctrina jurisprudencial, el Tribunal Supremo al resolver el recurso debe aplicar de oficio el plazo de prescripción legalmente procedente aunque no se invoque por la parte recurrente. Es por ello por lo que la referida sentencia de 6 de noviembre de 2000 señala de modo expreso que «debe examinarse sucintamente la incidencia a efectos de prescripción, de la nueva redacción del art. 64 de la Ley General Tributaria efectuada por la ley 1/1998 de 26 de febrero, en cuanto establece un plazo de prescripción de cuatro años para la acción de la Hacienda Pública dirigida a exigir el pago de las deudas tributarias, pues al integrarse dicha norma tributaria en la norma penal parcialmente en blanco que tipifica el delito fiscal, resulta de aplicación retroactiva -y de oficio (art. 2.2 del Código Penal EDL 1995/16398)- en lo que fuere favorable al reo».

2ª.- La Ley 1/1998 de 26 de febrero no contiene disposición alguna que derogue o modifique de modo expreso el plazo de prescripción del delito fiscal, entendiéndolo el Tribunal suficientemente argumentada la independencia de plazos de prescripción -el administrativo y el penal- en Sentencia de 5 de diciembre de 2.002¹⁴²⁶ donde se establecía que:

“Entre los aspectos cuya regulación le corresponde, la legislación penal determina los plazos de prescripción de los delitos, lo que en el derecho vigente se efectúa en atención a su respectiva gravedad, correspondiendo al delito tipificado en el artículo 305 un plazo de cinco años (artículo 131 CP), coincidente con el establecido para el delito que se tipificaba en el artículo 349 del ACP. Desde esta perspectiva nada se opone a que la ley señale a los delitos un plazo de prescripción de mayor duración que el correspondiente a las infracciones administrativas. Antes al contrario, parece lo correcto que, tal como en los delitos el plazo de prescripción se fija en atención a la gravedad, entre delito e infracción administrativa se mantenga ese mismo criterio con sus evidentes consecuencias.”

3ª.- En relación con otros argumentos favorables a la fijación en cuatro años del plazo de prescripción del delito fiscal, atiende el Tribunal a la distinción entre el nacimiento de la responsabilidad penal y su extinción. Partiendo del artículo 15 del Código Penal de 1995, para determinar el nacimiento de la responsabilidad penal ha de acudirse al momento en que el delito se consuma, si la responsabilidad se exige por delito consumado, no al momento en que se formula la denuncia o querrela, fundamentando el Tribunal que:

“Es en este momento inicial cuando deben concurrir todos los elementos que determinan la punibilidad. A partir de ahí surge la responsabilidad penal, y si se sostiene que con posterioridad esta responsabilidad se ha extinguido, ha de acudirse a las causas de extinción de la responsabilidad penal determinadas en el capítulo I del título VII del CP 95, entre las que se encuentra la prescripción del delito y de la pena. La extinción "a posteriori" de la responsabilidad criminal debe producirse, en principio, a través de alguna de estas causas legales, y si dicha extinción se pretende fundamentar en el transcurso del tiempo se reconduce en todo caso a la prescripción.”

4ª.- En cuanto a la «atipicidad sobrevenida» considera el Tribunal, que “[E]n el momento de realizarse la acción típica el delito quedó consumado, concurriendo todos los

¹⁴²⁶ Ponente, Colmenero Menéndez de Luarca, M., EDJ 2002/55451. FDº2.

elementos exigibles para el nacimiento de la responsabilidad penal. A partir de ahí la extinción de la responsabilidad penal se producirá por las causas legalmente establecidas, sin que el plazo de prescripción de las obligaciones civiles o fiscales determine el plazo de extinción de la responsabilidad penal” a lo que añade el Tribunal que *“la obviedad de la divergencia que introducía en el tratamiento de las dos dimensiones -fiscal y penal- del asunto impide pensar en un posible descuido del legislador (...) la convivencia de ambas regulaciones no plantea ninguna antinomia de orden legal y tampoco una contradicción en el plano de los principios, que, de darse, serían intolerables desde el punto de vista de la necesaria coherencia del ordenamiento.”* El diferente tratamiento de prescripción en uno y otro Ordenamiento queda justificado por el Tribunal con al siguiente conclusión:

“En efecto, la primera puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la Administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda trae su justificación de la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia, cuya proyección no se agota sino que trasciende la significación estrictamente dineraria del tributo. En efecto, lo que da fundamento a la imposición de las obligaciones fiscales es el principio de solidaridad en la contribución al sostenimiento de las cargas públicas (art. 31.1 CE) -estrechamente conectado a los de igualdad y justicia (TC SS 27/1981, 19/1987 y 46/2000)-, de cuya efectividad depende la dimensión «social» del Estado que proclama la Constitución (art. 1); es decir, todo el conjunto de prestaciones, necesarias para hacer frente a apremiantes necesidades sociales. De ahí que la materialización de esa relevante dimensión estatal resulte gravísimamente obstaculizada por conductas tan lesivas para los intereses comunes y de tan profunda significación antisocial como las que son objeto de persecución en esta causa. De este modo, producida la prescripción de la deuda tributaria, de ella no se sigue en absoluto como efecto necesario la automática desaparición de todo bien jurídico merecedor de tutela. Y, así, la asimilación del uno al otro de los dos plazos en presencia, no está jurídicamente impuesta por ninguna norma, sino que, por el contrario, resulta impedida por el vigente régimen legal diferenciado, que cuenta, además, con el alto fundamento que se ha dicho.”

5ª.- Atendiendo a la posible extinción de la responsabilidad penal por aplicación analógica de la regularización fiscal que opera el transcurso de los cuatro años, reiterando los argumentos recogidos en Sentencia de 20 de noviembre de 2.000 -favorecimiento o promoción del pago voluntario- conviene el Tribunal en advertir -refiriéndose a la modificación operada por la LO 6/1995 del CP- que:

“...lo realmente buscado fue sustraer a la responsabilidad penal a los contribuyentes que, tras de haber incurrido en irregularidad, hubieran decidido espontáneamente salir de ella, haciendo frente de manera efectiva a sus obligaciones y a la consecuencia del incumplimiento de éstas. Tal es el elemento de principio a tomar en consideración: la concurrencia de una conducta que -aunque tardía- guarda una relación de equivalencia práctica con el pago tempestivo del impuesto. Por tanto, nada que ver entre la actitud positiva frente al fisco y la consiguiente posición de retorno al marco legal de los sujetos primeramente aludidos y la de quienes perseveran obstinadamente en la ilegalidad, beneficiándose de ello. Así, pues, al no ser parangonables las situaciones de partida en uno y otro caso, tampoco tendría por qué serlo la respuesta del legislador y de la ley. La

consecuencia, es, por tanto que una deuda prescrita no es una deuda regularizada. (...) Por otra parte, la desaparición de la deuda con posterioridad a los hechos típicos no supone la desaparición del delito. La regularización produce sus efectos cuanto tiene lugar antes de determinados sucesos. Con posterioridad a los mismos, el pago a la Hacienda Pública de la cantidad solicitada ante el Tribunal como indemnización, la cuota tributaria, supondría la extinción de la deuda sin afectar en nada al delito fiscal, consumado en el momento de la elusión”

6ª.- En referencia a la posible desaparición del bien jurídico protegido, entiende el Tribunal que las facultades y acciones a que se refiere el artículo 64 de la LGT y 24 de la LDGC, son únicamente los que corresponden a la Administración, que no puede afectar al plazo de prescripción de los delitos, de modo que el bien jurídico subsiste *“cuando el ataque al mismo tuviera unas proporciones determinadas (...) No puede equipararse la desaparición del bien jurídico con posterioridad a la ejecución del hecho a los supuestos de despenalización de la conducta debido a una distinta consideración acerca de la intensidad de la respuesta ante el ataque al bien jurídico que antes se protegía con un determinado tipo delictivo, o incluso, a la no consideración de ese bien jurídico como acreedor de protección”*. En cualquier caso concluye el Tribunal *“la extinción de determinadas acciones o facultades de la Administración no equivale a la extinción del bien jurídico tutelado por el delito fiscal.”*

En último lugar -referido a las cuestiones anteriores- el Tribunal realiza una serie de matizaciones -FDº15-, en relación a la liquidación que la Administración pudiera practicar con carácter previo al proceso penal:

a) La norma reguladora del delito fiscal no contiene en la actualidad requisito de procedibilidad alguno, sin que proceda rehabilitar esta especie de «prejudicialidad» administrativa por vía jurisprudencial.

b) La liquidación no es competencia de la Administración tributaria en los casos de delito fiscal. En los supuestos de delito fiscal la liquidación no se realiza por la Administración Tributaria sino por el propio Tribunal Penal, por lo que carece de sentido exigir como presupuesto procesal para la persecución penal de un delito fiscal que la Administración Tributaria haya practicado la liquidación de la deuda en el plazo de cuatro años.

c) Considerar la liquidación provisional del impuesto como un presupuesto de procedibilidad para la iniciación de un proceso por delito fiscal constituye, con independencia del plazo, una interpretación «contra legem» del art. 77.6 de la LGT que únicamente exige que la Administración Tributaria estime que una determinada infracción «pudiera ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública» para deducir el tanto de culpa, no exigiendo por tanto la liquidación provisional.

d) El supuesto requisito de procedibilidad administrativo-tributario no haría más que generar nuevas discordancias entre la prescripción administrativa y la penal, que son distintas, pues no toma en consideración las causas de interrupción de los plazos administrativos de prescripción prevenidas en el art.66.1 de la LGT.

A partir de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, de las distintas posiciones doctrinales y, de cuando hemos tratado de establecer en relación al tratamiento que, de la prescripción tributaria transcende o no al Ordenamiento y Jurisdicción penal, se pueden situar las siguientes cuestiones:

1.- El plazo de prescripción tributaria no afecta al plazo de prescripción del delito, puesto que infracción tributaria y delito de defraudación son dos conceptos distintos, pese a significar una misma reacción del *Ius Puniendi* del Estado ante la contravención de la norma contributiva. La prescripción de la infracción tributaria, establecida tras la LDGC en cuatro años, afecta a la infracción tipificada en la norma tributaria. En el delito de defraudación -en función de la pena establecida en el CP para los delitos graves- la prescripción opera a partir del quinto año sobre aquellos delitos de carácter contributivo que el CP tipifica.

La anterior exegesis del planteamiento del Tribunal Supremo, para fundamentar la inexistencia de identidad prescriptiva, si bien responde a una elemental distinción entre la infracción administrativa y el delito, no es contraria -ni contradice- lo afirmado por la misma Sala del Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de octubre de 2001 al señalar que:

“Contra esta interpretación¹⁴²⁷ no sería adecuado argumentar que el art. 64 LGT EDL 1963/94 en su redacción actual sólo establece un límite para la Administración, que no recortaría las facultades de ningún otro órgano de persecución del delito para la liquidación del impuesto eludido. En efecto, existen, en primer lugar, razones prácticas: sólo la Agencia Tributaria dispone de la documentación necesaria para una liquidación provisional del impuesto; una liquidación provisional de un impuesto por parte de la Policía Judicial o del Ministerio Público, en todo caso, no es fácilmente imaginable sin recurrir a los documentos e informes de la Agencia Tributaria. Pero, además, existen razones jurídicas: con la caducidad de las facultades de la Administración, establecida sin ningún límite, el legislador no puede haber querido aludir sólo al Poder Ejecutivo. Carecía de toda

¹⁴²⁷Ratificando el Tribunal, la independencia de plazos previstos -artículo 131 CP y 64 LGT- que “debe regir con la finalidad que los preceptivos textos establecen”, la determinación del hecho imponible eludido constituye un presupuesto procesal o de procedibilidad derivado del art.132.2 del CP, del principio acusatorio y del derecho a la defensa, que se ve afectado en el caso de que la Administración no pueda ejercer su facultad comprobadora y liquidatoria, lo que a juicio del Tribunal “no tiene relación alguna con la indudable competencia exclusiva del Tribunal que juzga para determinar la concurrencia en el caso de los elementos del tipo penal, inclusive aquéllos que provienen de la norma complementaria de una ley penal en blanco. Se trata, por el contrario, de la determinación del hecho imprescindible para dirigir el procedimiento contra el culpable, que es algo diverso de la problemática referida a las facultades del tribunal que dicta sentencia.”

racionalidad jurídica que la ley sólo pretendiera eliminar a un organismo estatal especializado, trasladando sus facultades a otros no-especializados, que, en la práctica, necesitan de la cooperación del especializado para actuar eficazmente. Por otra parte, es un principio generalmente aceptado de la política criminal que no se deben criminalizar hechos que carecen de relevancia fuera del ámbito del derecho penal o que la han perdido con el transcurso del tiempo. Lo contrario conduciría fácilmente a un derecho penal de autor, cuya compatibilidad con los principios constitucionales ha rechazado el Tribunal Constitucional (ver STC 150/91 EDJ 1991/7287)”

Lo que en definitiva evidencian ambos pronunciamientos, partiendo de la independencia de plazos de prescripción que ratifican, es la diferente posición en torno a las actuaciones previas de la Administración, y la transcendencia de éstas, en el proceso penal. En la 10 de octubre de 2.001, se advierte la arraigada dependencia de una previa actuación Administrativa¹⁴²⁸ que ofrezca a la Jurisdicción penal un expediente sobre el que poder desplegar los mecanismos de perseguibilidad propios, para dirigir el procedimiento contra el presunto culpable, que principiaría la interrupción de la prescripción penal¹⁴²⁹. En la de 3 de abril de 2003 lo que se advierte -y pensamos que realmente se ratifica- es la total independencia¹⁴³⁰ que debe regir entre el procedimiento y proceso desde que la Administración estima la posible existencia de un delito, siendo únicamente exigible la práctica del traslado del tanto de culpa, puesto que la posible liquidación previa, no será sino una cuestión más a debatir en el seno del proceso.

2.- La prescripción tributaria no da lugar a la atipicidad sobrevinida del delito, puesto que la tipicidad viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica; momento consumativo que determina el nacimiento de la responsabilidad penal,

¹⁴²⁸ A la que no le es reprochable la vertiente práctica que motiva.

¹⁴²⁹ Bajo esta postura lo que realmente se produce es la omisión de uno de los deberes -y por tanto elusión de competencia- de la Jurisdicción penal, como es la instrucción -que no es otra que la investigación en sede penal- de los hechos sobre los que sucede una sospecha delictiva, únicamente a partir de la cual, y una vez delimitados por el órgano penal los conceptos, de sujeto, hecho, y tipicidad, es cuando puede ser dirigida la acción penal contra el presunto culpable. De otra forma, lo que sucede no es cuestión distinta a considerar la fase de instrucción como un mero trámite que valida los requisitos procesales del expediente administrativo, para iniciar el proceso penal por delito fiscal; lo que significaría sencillamente que, es el expediente administrativo¹⁴²⁹, y no la actuación jurisdiccional que debe sustanciar la sospecha relatada en éste, lo que verdaderamente pone en marcha los mecanismos del Ordenamiento penal. En este sentido, ya se pronunciaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de julio de 1999 -Pte. Delgado García, J., EDJ 1999/19391, FDº2-, “La denuncia y la querrela con que pueden iniciarse los procesos penales forman ya parte del procedimiento. Si en las mismas aparecen ya datos suficientes para identificar a los culpables de la infracción penal correspondiente, hay que decir que desde ese momento ya se dirige el procedimiento contra el culpable a los efectos de interrupción de la prescripción, sin que sea necesaria, para tal interrupción, resolución judicial alguna de admisión a trámite. Desde el momento en que figura en las actuaciones procesales el dato incriminador contra una persona determinada (o con los elementos suficientes para su determinación: véase la S. de 25-1-94, de esta Sala EDJ 1994/442), aunque aún no haya existido una resolución judicial que, recogiendo ese dato, cite como imputada a una persona (o acuerde las diligencias necesarias para su plena identificación), ha de entenderse que el procedimiento ya se está dirigiendo contra el culpable.”

¹⁴³⁰ Como señala la Sentencia -FDº10- “...no hay razón para que la prescripción en el ámbito fiscal, aparte de paralizar la actividad administrativa propia de ese ámbito, haya de significar también necesariamente la inhibición de una iniciativa judicial en marcha, institucionalmente autónoma y que cuente con sus propios recursos investigadores.”

cuya extinción solo es posible a partir de alguno de los supuesto expresamente recogidos en la norma penal,.

De acuerdo con la anterior apreciación del Tribunal Supremo, la posición que mantenemos a lo largo de nuestro trabajo no puede ser más elocuente: el delito de defraudación no es una infracción tributaria que por motivo de la cuantía muta a delito, sino que es delito desde el momento de su consumación. Si por el contrario se adopta una posición que entienda que el delito previamente es infracción tributaria, por propia lógica, el tipo delictivo quedaría condicionado por los requisitos que configuran el ilícito tributario, y por tanto, las causas que excluyen la responsabilidad de éste, por motivo de la prescripción. En este sentido la secuencia hasta considerar la infracción tributaria como delictiva, quedaría interrumpida antes de alcanzar esta categoría; sería como afirmar que a partir del cuarto año, las posibles sospechas o estimaciones de la Administración sobre un presunto delito, quedarían excluidas de la obligación de practicar el traslado del tanto del culpa, al haber mediado la prescripción de la infracción tributaria que pudiera resultar delictiva¹⁴³¹.

3.- La prescripción penal está establecida en función de la gravedad del tipo delictivo, y no de su naturaleza o del bien jurídico protegido. El bien jurídico subsiste a la prescripción tributaria, puesto que éste queda referido al momento de la consumación delictiva¹⁴³².

Como ya pusimos de manifiesto en un apartado anterior, en función de cual sea la posición que se adopte en torno al bien jurídico protegido por la norma penal, será posible alinearse con la postura que admite los efectos de la prescripción tributaria sobre la penal, o bien con la que niega esta posibilidad. Si se parte de que el bien jurídico protegido queda representado por la función de la Administración tributaria en materia de aplicación de la

¹⁴³¹ Lo que en parte viene a coincidir con alguno de los postulados doctrinales antes señalados: prescrita la acción tributaria para exigir la responsabilidad, la deuda tributaria puede ser considerada regularizada. El paso del tiempo sin que la Administración haya ejercido su derecho a exigir el pago de la deuda, equivale a la pérdida del derecho a obtener la satisfacción del tributo. El «no hacer» de la Administración que permite la prescripción, valida la «omisión obstinada» del contribuyente.

¹⁴³² Como señalaba MERINO SAENZ,L. (2000) el papel preponderante de la Administración tributaria permite unas condiciones preferentes para conocer situaciones y conductas reveladores de fraude fiscal, que por su función fundamental sobre la aplicación de las normas tributarias no le permiten quedarse al margen de la lucha contra la evasión fiscal, sin que pueda olvidarse que, su actuación en estos casos queda limitada a la esfera administrativa, al no tener facultades especiales para actuar, ni para salirse de lo reglado en las normas del procedimiento administrativo, en particular, del tributario. Entre las funciones de la Inspección no se encuentran las de persecución del delito fiscal, funciones que se desarrollan con arreglo al Plan Nacional de Inspección, “en el que no cabe hablar de «planes de delito fiscal» puesto que en tal caso se estría prejuzgando, en cierta medida, la culpabilidad de las personas incluidas en ellos, lo que iría en contra del principio de presunción de inocencia”, lo que viene a significar que, el conocimiento del delito surge, más que se busca o investiga, “cuestión ésta, centrada ya en el conjunto de averiguaciones y constataciones que determina la calificación definitiva de los hechos y la culpabilidad del imputado, que constituye lo sustantivo del procedimiento de instrucción del sumario a desarrollar en sede judicial.” Op.Cit.Pág.13-14

normas tributarias y en la recaudatoria derivada de éstas, de forma consecuyente la lesión del bien jurídico quedaría extinguida cuando la norma de referencia tributaria, determine este efecto. Si por el contrario, el bien jurídico protegido supera la función tributaria por quedar referido al fin económico social del Estado, el diferente tratamiento de la reacción sancionadora de la infracción tributaria, frente a la reacción punitiva penal por causa del delito, determina que la prescripción tributaria no incida en la penal, puesto que el bien jurídico protegido por ésta es diferente al que se trata de proteger mediante la reacción sancionadora de la Administración.

Por esta vía se soluciona la eventual diferencia entre las distintas finalidades que en el ámbito tributario representan los recargos y las sanciones, frente a la responsabilidad civil derivada del delito, en el ámbito penal¹⁴³³. Transcurrido el plazo de prescripción tributario, lo que queda eliminada es la posibilidad de la Administración de practicar una liquidación o de iniciar un procedimiento de comprobación o investigación, que no obstante, y de encontrarnos ante posible delito de defraudación la prescripción en este ámbito solo afectaría si de algún modo se hubieran iniciado actuaciones tributarias, y posteriormente, una vez concluido el proceso penal -por absolución o sobreseimiento. volvieran el expediente a la Administración. Si partimos de las constantes afirmaciones del Tribunal Supremo en relación a que la cuota defraudada únicamente puede ser establecida en sede penal, y bajo las reglas del proceso, carece de sentido entrar a valorar si la prescripción tributaria afecta a la prescripción penal, desde el momento en que la única actuación que la Administración debe practicar, es el traslado del tanto de culpa¹⁴³⁴. A partir de ahí, prescritas o no las posibilidades de actuación de la Administración, será esta una cuestión residual a expensas de la decisión del Juzgador, quien al conocer los hechos

¹⁴³³ Como señalan MERINO JARA, I, y SERRANO GONZALEZ DE MURILLO, J.L.(2004) “no resulta claro que la prescripción en el ámbito tributario determine la extinción de la obligación, sino que simplemente paraliza las actividades de indagación, liquidación y exacción”; aclarando posteriormente los Autores que -en referencia ya al artículo 189 de la LGT(2003)- lo que se veda a la Administración tributaria son “las actividades de comprobación y liquidación tendentes a la exigencia de la deuda, mientras que la exigencia de la responsabilidad civil ex delicto (vinculada al delito fiscal) no requiere indagación, comprobación o liquidación administrativa, sino una investigación en un ámbito distinto, el judicial, de manera que la prescripción administrativa no empece en absoluto la exigencia de la propia deuda por la vía de la responsabilidad civil. Ésta no requiere acto administrativo alguno de liquidación, sino que es el título judicial de la sentencia condenatoria el que permite el cobro de la deuda, por vía de ejecución de sentencia.” Op.Cit.Pág.159-162.

¹⁴³⁴ La única salvedad que podría suceder, es que una extensión de las actuaciones tributarias con la finalidad de esclarecer si la sospecha puede conducir a estimar que la infracción tributaria podría ser delictiva -estando por tanto interrumpida la prescripción en sede tributaria- permita la prescripción penal por transcurrir más de cinco años desde que se consumó el presunto delito. Partiendo de la base de que la interrupción de la prescripción tributaria, no afecta a la interrupción de la prescripción penal, al ser dos instituciones reguladas en normas distintas, y proyectarse sobre ilícitos diferentes.

no valora la posible trascendencia penal una posible infracción tributaria por un determinado importe, sino que sustancia un posible delito de defraudación tributaria¹⁴³⁵.

4.- La excusa absolutoria penal no queda afectada de la posible regularización tributaria a partir de la prescripción del derecho de la Administración para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. La desaparición de la deuda con posterioridad a los hechos típicos no supone la desaparición del delito. La regularización produce sus efectos cuanto tiene lugar antes de determinados sucesos.

Ante este planteamiento entendemos, que no debe existir duda alguna de la diferencia ontológica que representa la infracción tributaria en relación con el delito de defraudación, pese a la identidad ontológica que entre sanción tributaria y condena penal existe. En este sentido, la diferente prescripción sancionadora de la norma tributaria y prescripción punitiva de la penal, se produce porque una y otra se rigen por normas distintas, en función de distintos objetivos.

En este sentido, no es que cuando prescribe la posibilidad de la Administración de reaccionar ante una infracción administrativa desaparezca la posible reacción del Orden penal, sino que la infracción delictiva nunca fue una infracción tributaria sino un delito, y de ahí que no sea comparable la regularización tributaria con la regularización penal. De esto se desprende que, la reacción penal no constituye una última etapa del sancionador tributario, sino que es la única reacción posible de *Ius Puniendi* del Estado sobre contravenciones tributarias de naturaleza delictiva.

3º.- Respecto al tercero de los aspectos que destacábamos, al inicio de este apartado, de la LDGC, la tramitación separada¹⁴³⁶ del procedimiento de gestión tributaria y del procedimiento sancionador tributario¹⁴³⁷ venía siendo una cuestión demandada¹⁴³⁸ por

¹⁴³⁵ De esta forma llegamos a otro de los planteamientos que venimos poniendo de manifiesto a lo largo de nuestro trabajo, como es el hecho de que, no es de igual naturaleza y composición la deuda tributaria, que la cuota defraudada. La única competente para determinar la deuda tributaria no ingresada es la Administración, mientras la que única competente para determinar la cuota defraudada es la Jurisdicción penal.

¹⁴³⁶ Al que nos referiremos con mayor extensión al analizar la norma de desarrollo.

¹⁴³⁷ la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de LRJPAC ya recogía en su artículo 134 que “1. El ejercicio de la potestad sancionadora requerirá procedimiento legal o reglamentariamente establecido. 2. Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos. 3. En ningún caso se podrá imponer una sanción sin que se haya tramitado el necesario procedimiento.” Si bien la Disposición Adicional Quinta de la Ley disponía “1. Los procedimientos administrativos en materia tributaria y, en particular los procedimientos de gestión, liquidación, comprobación, investigación y recaudación de los diferentes tributos se regirán por su normativa específica y, subsidiariamente, por las disposiciones de esta Ley.” Vid. en este sentido ANIBARRO PÉREZ,S.(1999) *Tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones*; GARCIA BERRO,F.(1.998) Op.Cit.Pág.132 y ss.

¹⁴³⁸ La Jurisprudencia venía poniendo el acento en la necesidad de un procedimiento sancionador.

la doctrina¹⁴³⁹, si bien y como señalara ESEVERRI MARTINEZ¹⁴⁴⁰ en relación a lo dispuesto en el artículo 34.1 de la LDGC, no se ordenaba en todo caso que esos procedimientos debieran de ser instruidos de forma separada “*sino en expediente distinto*”, es decir, diferente al que ya hubiera servido para la incoación del procedimiento de comprobación tributaria, “*o en expediente independiente, esto es, exento de dependencia de aquel que hubiera sido incoado para regularizar la situación tributaria del contribuyente*”, sin perjuicio, por ejemplo, de que en más de una ocasión, no podría ser instruido un procedimiento sancionador sin considerar los resultados alcanzados por los órganos de comprobación al regularizar la situación tributaria del contribuyente¹⁴⁴¹.

Partiendo de la anterior apreciación del Profesor ESEVERRI y, dirigiendo nuestra atención con carácter exclusivo¹⁴⁴² a la separación de expedientes, entendemos que en teoría, quedaba resuelto uno de los problemas¹⁴⁴³ que venimos analizando, en relación al alcance de la expresión «procedimiento administrativo» insertada en el artículo 77.6 de la LGT(1.995), desde el momento en que se despeja la duda ante el reconocimiento de dos procedimientos tributarios distintos¹⁴⁴⁴, que si bien no alcanzarán la calificación de

¹⁴³⁹ Vid. MAGRANER MORENO, F.J.(1991) Op.Cit..Pág.1200; ZORZONA PÉREZ, J.J.(1992) Op.Cit.Pág.291; TEJERIZO LÓPEZ, J.M.(1993) Op.Cit.Pág.91; JUAN LOZANO, A.M.(1993) *La inspección de Hacienda ante la Inspección*. Pág.347; de la misma Autora (1997) *Una propuesta para la articulación entre los procedimientos sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales*; ESEVERRI MARTINEZ, E.(1994) Op.Cit.Pág.7; PONT CLEMENTE, J.F.(1994) *Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador*. Pág.75 y ss. PALAO TABOADA, C.(1995) Op.Cit.Pág.23 y ss.; SOLER ROCH, M.T.(1995) *Deberes Tributarios y Derechos Humanos*. Pág.114; LAGO MONTERO, J.M.(1999) *Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario*.Pág.391 y ss.; BANACLOCHE PÉREZ, J.(1999) *Los derechos del contribuyente*. Pág.39; ANIBARRO PÉREZ, S.(2.001) *La separación de los Procedimientos Tributarios de comprobación y de imposición de sanciones*.Pág.1. MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2002) *La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador en relación con los órganos de gestión*. Pág.141-155.

¹⁴⁴⁰ ESEVERRI MARTINEZ, E.(.001) *La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador*. Pág.8

¹⁴⁴¹ Lo que según ARIAS VELASCO, J.(1999) significó que “el expediente distinto e independiente se quedó en que los papeles de liquidar y los de sancionar (estos segundos fotocopiados en gran parte de los primeros) forman dos montoncitos separados sobre la mesa del mismo funcionario.” *El expediente distinto e independiente o los mismo perros con distintos collares (fábula)*.Pág.43 y ss.

¹⁴⁴² No es objeto de nuestro trabajo el estudio de la tramitación separada del expediente sancionador, de sus efectos, o de sus defectos, puesto que en situaciones de posible delito de defraudación tributaria, presumiblemente no sería posible contemplar ésta actuación de los órganos tributarios al quedar precisamente paralizada -o no iniciada- esta fase procedimental separada, por motivo del traslado del tanto de culpa. Posteriormente nos detendremos en aquellas situaciones en que las sospecha delictiva se produzca durante el desarrollo del procedimiento sancionador,

¹⁴⁴³ El segundo persistía al ser consideradas las sanciones -“en su caso”- como concepto integrante de la deuda tributaria.

¹⁴⁴⁴ Como señala LOPEZ MARTINEZ, J.(2001) “La razón de separar los procedimientos se encuentra, como indicamos, en que la función liquidadora es ontológicamente distinta a la sancionadora; la primera tiene por objeto cuantificar el importe de la obligación tributaria, materializando así el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mientras que la segunda es reprender el incumplimiento del orden jurídico para prevenir futuros incumplimientos. Pero no es sólo que las funciones sean distintas, sino que los procedimientos a través de los cuales hayan de ser ejercidas se rigen por principios diversos, pues, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional, en el ámbito sancionador administrativo rigen los principios constitucionales del proceso penal; principios que no sólo no exige el procedimiento de liquidación, sino que

independientes, comenzó a disipar el halo de unidad que se pretendía como óbice para la práctica del traslado del tanto de culpa, una vez «estimada» la existencia de delito por parte de la Administración. A partir de éste dato, y siendo elocuente que la separación de procedimientos conllevaba la necesaria conclusión del primero¹⁴⁴⁵ -el de regularización, para concretar el importe de la deuda regularizada- para dar paso a la instrucción del expediente sancionador -separado, que no independiente del anterior-, resulta obvio que el traslado del tanto de culpa, debería producirse precisamente en el momento en que el sancionador debiera iniciar su instrucción, por lo que el segundo de los problemas¹⁴⁴⁶, y como antes adelantamos, no debiera mantener ya sus efectos sobre el concepto de deuda tributaria como excusa a la unidad procedimental -como señalara el T.S. en S.26-4-96, EDJ 1996/2750-, desde el momento en que el importe a que ascendiera la sanción no tendría relevancia alguna en el proceso penal, ni en su caso tendría efectos algunos a efectos de recaudación, ante una eventual liquidación previa al inicio del proceso.

En este contexto es donde consideramos que adquiere verdadera relevancia al inercia procedimental, de las hasta ahora “*amalgamadas*”¹⁴⁴⁷ actuaciones tributarias, en las que los datos obtenidos en el de regularización servían de fundamento y motivo para el sancionador¹⁴⁴⁸.

pueden llegar a ser contrapuestos a su esencia -piénsese en el que nos sirve de excusa dogmática para realizar el presente trabajo: derecho a no declarar, propio del sancionador y en su antagónico deber de colaborar, propio del liquidador-.” Op.Cit.Pág.9. En el sentido expuesto por el Autor, PONT CLEMENTE,J.F.(1994) entendía que “La mixtificación de los procedimientos de liquidación y sancionador produce como resultado la directa confrontación entre el deber de colaboración que impregna las relaciones entre la Administración y el contribuyente y el derecho a guardar silencio que es una garantía del imputado en materia de Derecho sancionador. No existe una solución a este conflicto si se insiste en mantener ambos procedimientos superpuestos como si en realidad fueran solo uno. No puede predicarse la prevalencia del deber de colaboración sobre el derecho a guardar silencio. Esto conduce necesariamente a un callejón sin salida: si el contribuyente se acoge al derecho a guardar silencio en el procedimiento de inspección se considerará su conducta como resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora con las consecuencias, incluso en el orden sancionador, que ello comporta, amén de abrir la puerta al procedimiento de estimación indirecta; si por el contrario, se entiende que en el conjunto del procedimiento de inspección el deber de colaboración ha de primar sobre el derecho a guardar silencio, se estará obligando al posible sujeto infractor a colaborar en su incriminación, lo cual está vedado por nuestro sistema de garantías constitucionales.” Op.Cit.Pág.80

¹⁴⁴⁵ Nos referimos a situaciones en las que, a partir del desarrollo de un procedimiento de comprobación e investigación, o de liquidación por las Dependencias de Gestión, se adviertan un posible resultado defraudatorio, y a otras circunstancias en las que incluso podría llegar a desarrollarse el procedimiento sancionador sin necesidad de iniciar el de regularización. No incidimos ahora en la liquidación como mecanismo de conclusión, sino en el simple hecho de que, la observación del posible carácter delictivo significa que existe la posibilidad por parte de la Administración de evaluar un importe económico que permita a dicha estimación.

¹⁴⁴⁶ Nos referimos a la sanción como concepto integrable en la deuda tributaria.

¹⁴⁴⁷ La expresión la tomamos de CASADO OLLERO,G. (2008) Op.Cit.Pág.1.598. Para LOPEZ MARTINEZ,J. (2008) el procedimiento sancionador aparecía “diluido” -con la excepción del que se derivaba de la imposición de sanciones no consistentes en multa- en los de regularización tributaria. Op.Cit.Pág.3

¹⁴⁴⁸ A partir de la LDGC se comenzaría a hablar de incorporación al sancionador. El artículo 34.d de la LDGC disponía: “2.Cuando en el procedimiento sancionador vayan a ser tenidos en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación o investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán

A lo largo de nuestra exposición en el presente trabajo, no hemos tenido la oportunidad de citar, o de poner analizar¹⁴⁴⁹, situación alguna en la que la Administración tributaria procediera con el traslado del tanto de culpa una vez advertida la sospecha -o primeros indicios- de delito de defraudación tributaria, que diera lugar -sin fisuras en los derechos del contribuyente- a una actuación de la Jurisdicción penal dirigida a practicar sus exclusivas competencias de investigación, instrucción y desarrollo del plenario, libres de cualquier apreciación y contaminación previa. Por contra, entendemos que a lo largo de nuestra exposición, venimos dejando constancia de ciertos signos que evidencian precisamente lo que se realmente se viene pretendiendo -sea por parte de la Administración tributaria, sea por parte de la Jurisdicción penal- como es, que la conexión entre el procedimiento y el proceso, mantenga cierto arraigo en sede tributaria, hasta la total confección del expediente que deba ser trasladado para su sustanciación como causa delictiva. Al hilo de nuestra reflexión, es precisamente la inercia procedimental antes citada¹⁴⁵⁰, la que se va a proyectar hacia el proceso penal, puesto que en algún momento -o en algún lugar- ese trasvase de información se debe de producir, y aunque el proceso penal goce de la independencia que se le atribuye, el proceder habitual de la Administración viene siendo incorporar automáticamente los hechos conocidos y revelados en el de regularización al sancionador¹⁴⁵¹; en la medida en que éste no debe ser iniciado -una vez

incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia correspondiente a este último.” Recordando que, el pre-legislador advertía como único motivo de esta comunicación de datos, una cuestión de “economía procedimental” con la finalidad de “no molestar al contribuyente para que aporte nuevos datos en el expediente sancionador”. Ciertamente no alcanzamos a comprender que se quería decir con la expresión “aportar nuevos datos”. DSS. Comisión de Economía y Hacienda, N°231, de 4 de febrero de 1998. En la Enmienda N°83 del GP. Popular -BOCGS N°66, de 15 de diciembre de 1997-, su “Justificación” señala: “Reforzar las garantías de los contribuyente en la separación entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador.”

¹⁴⁴⁹ No por este motivo podemos afirmar que no haya sucedido así, aunque la evidencia de lo hasta ahora estudiado, advierte que no es la manera habitual de actuar por parte de la Administración tributaria. En otro caso, seguramente nuestro trabajo, y el de muchos otros anteriormente, carecería de sentido sobre los distintos problemas que surgen a partir de la ausencia de una regulación coherente de la conexión entre el procedimiento y el proceso.

¹⁴⁵⁰ Que como ya advertimos en relación a la necesaria prueba de culpabilidad por parte de la Administración -en contra de la presunción de buena fe del contribuyente- se proyectaría extramuros del procedimiento tributario al proceso penal, sirviéndose del procedimiento paralelo.

¹⁴⁵¹ En este sentido, afirmaba DEL PASO BENGUA, J.M.(2001) -con él no coincidimos en ninguna de las afirmaciones que realiza a lo largo de su artículo- “Se presenta así el procedimiento de comprobación e investigación, repetimos, como una especie de antesala del sancionador, teniendo la prueba obtenida en aquél una verdadera ambivalencia: sirve para él mismo (para formular y sustentar la propuesta de regularización con que se ultima el procedimiento de comprobación), y también sirve para el de sanción, de modo y manera que a la postre y en resumidas cuentas resulta (y he aquí el núcleo central de la problemática que estudiamos) que datos, pruebas o antecedentes recogidos en el procedimiento de comprobación, y acaso obtenidos con la colaboración anímicamente forzada del contribuyente en cumplimiento de su “deber de colaboración” tributaria en el desarrollo de ese procedimiento, pueden desembocar en la imposición de sanciones. Y es frente a esa ambivalencia y sus consecuencias contra lo que se levantan y claman airadas voces de la doctrina patria, toda vez que se entiende (entiende ese importante sector de la doctrina) que la “obligación de colaborar” con la Administración en un procedimiento de comprobación puede suponer una inadmisibles violación del derecho constitucional del interesado a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable

estimado el presunto delito-, la inercia llevará a incorporarlos de alguna forma al expediente penal¹⁴⁵².

Si bien queda meridianamente situada la distinción -que no por ello separación- entre el procedimiento de aplicación de los tributos, y el procedimiento sancionador, esta singular puesta en escena, no llegaría a solucionar los problemas que se venían denunciando por la mayor parte de la doctrina, y que de forma manifiesta incidirán en la conexión entre el procedimiento y el proceso; cuestiones que seguiremos abordando con mayor detenimiento, en el siguiente apartado, al analizar la normativa de desarrollo de la LDGC.

III.III.- El Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que desarrolla el régimen sancionador tributario.

El RST(1998)¹⁴⁵³ vendría a derogar el de 1985¹⁴⁵⁴ y a modificar en parte el RGIT(1986) con motivo de las modificaciones introducidas por la LDGC¹⁴⁵⁵. En relación a las actuaciones a seguir¹⁴⁵⁶, una vez advertidas en el procedimiento tributario la posible evidencia de un delito contra la Hacienda Pública, regulaba el RST(1.985) en su artículo 10 que “[E]n los supuestos en que las acciones u omisiones pudieran ser constitutivas de los

cuando, como es el caso, a continuación el resultado de esa colaboración forzosa (es decir, los datos, informes y antecedentes obtenidos gracias a ella en el procedimiento de comprobación) se trasladan, arrastran, llevan o trasvasan a un procedimiento sancionador abierto contra el propio contribuyente, burlando la Administración con esta forma de obrar y en perjuicio del administrado aquellas garantías que constitucionalmente acompañan –dicen– a este último procedimiento.” *Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo*. Pág.70-71.

¹⁴⁵² Cuestión que abordaremos posteriormente.

¹⁴⁵³ Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. BOE N°219, de 12 de septiembre. *Vid.* en relación a este Reglamento, SESMA SÁNCHEZ,B.(1998) *Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario*. CERVERA TORREJON, F., MAGRANER MORENO, F.J., y JUAN LOZANO, A.J. (1998) *Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998) (I) y (II)*. Rv. Quincena Fiscal N° 23 y 24; MÁRQUEZ MÁRQUEZ, A. (1999) *La inspección de los tributos y el nuevo procedimiento sancionador*; ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA, J. (2000) *Procedimiento sancionador tributario (I) y (II)*; MUÑOZ BAÑOS,C.(2001) *Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador*.

¹⁴⁵⁴ Disposición Derogatoria Unica. 2.a) “En particular, quedan derogados: a) El Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias.”, y 2.d) “El artículo 74 del Reglamento General de la Inspección de los Tributos, aprobado por Real Decreto 939/1986, de 25 de abril.”

¹⁴⁵⁵ Desarrollada parcialmente por el RD 136/2000, de 4 de febrero. BOE N°40, de 16 de febrero. Recoge la DA Primera de éste RD, la modificación del artículo 31 del RGIT(1986), incorporando el plazo máximo de actuaciones de la Inspección, así como la incorporación al RGIT(1986) del artículo 31. quater por el que se determina la “no caducidad” del procedimiento de Inspección que “deberán proseguir hasta su terminación, de acuerdo con su naturaleza y carácter aun cuando haya transcurrido el plazo legalmente previsto”, con las previsiones en cuanto a la no interrupción de la prescripción una vez superado el límite máximo para entender finalizadas las actuaciones.

¹⁴⁵⁶ El análisis que en adelante realizamos del RST(1998) tiene como finalidad establecer la evolución entre la conexión entre el procedimiento y el proceso, por lo que nos limitaremos a señalar los aspectos que las actuaciones tributarias proyectarán sobre éste, y no los efectos de la regulación del procedimiento sancionador en el ámbito tributario.

delitos contra la Hacienda Pública” pasaría el tanto de culpa a la Jurisdicción competente y se abstendría de continuar con el expediente sancionador, siendo los Jefes de las unidades administrativas los que remitieran las actuaciones practicadas y diligencias incoadas junto al informe del funcionario competente, a los Delegados Especiales de Hacienda -o Directores Generales-, cuando se presumiera que en los hechos concurrían elementos constitutivos de delito, siendo potestativa en estos casos el traslado del tanto de culpa por los Delegados y Directores, que bien podían abstenerse de practicar el anterior, y de forma motivada ordenar la continuación de las actuaciones administrativas.

El artículo 5 del RST(1.998) vino a desarrollar las actuaciones a seguir ante supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, a partir de un compendio de algunas de las disposiciones recogidas en la LDGC y, del derogado artículo 10 (RST-1985), con la siguiente regulación:

1º.- Siguiendo la estela de la LGT(1.995) recogería también el RST(1.998) la expresión “[E]n los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal...”, regulación que como ya advertimos en su momento (LGT-1995) supeditaba la conexión entre el procedimiento y el proceso, no a la simple observación de unos hechos posiblemente delictivos, sino a la «estimación» que sobre esta posible naturaleza dedujera la Administración.

2º.- Una de las innovaciones que recogía el RST(1998), sería la “*previa notificación al interesado*”¹⁴⁵⁷ del traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, cuestión que sin estar recogida en la LDGC, no tenía otra finalidad más que la de asegurar los plazos ante una eventual prescripción de las actuaciones tributarias, de ser desestimada o sobreesida la causa en la Jurisdicción penal, puesto que la ausencia de notificación de este traslado¹⁴⁵⁸ -no regulada en la LGT(1995), ni en el RST(1985), ni en el RGI (1986), ni en la LDGC- podía incidir en los nuevos plazos de duración¹⁴⁵⁹ de los procedimientos

¹⁴⁵⁷ El Consejo Económico y Social, aprobó en sesión ordinaria de 20 de diciembre de 1995, dictamen en relación al Proyecto de Real Decreto por el que se desarrollarían las Disposiciones de la LGT en materia de infracciones y sanciones y fraude de Ley, reconociendo, en relación a la notificación al interesado con carácter previo a la remisión de las actuaciones a la Jurisdicción penal, una mejora sustancial “la incorporación del principio de audiencia al interesado ...por cuanto supone la necesaria adecuación de uno de los objetivos fundamentales perseguidos por la Ley 30/1992... para garantizar la seguridad jurídica y defensa de los interesados” Entendemos que en alguna parte de la tramitación del RST(1.998) se debió olvidar el denominado trámite de audiencia, para dejarlo en simple notificación.

¹⁴⁵⁸ Vid. en este sentido MARTIN QUERALT,J. y LOZANO SERRANO,C. (1994) en *Curso de derecho Financiero y Tributario*. Op.Cit.Pág.443.

¹⁴⁵⁹ El RGIT(1986) no contemplaba hasta este momento un plazo para la finalización de las actuaciones de comprobación e investigación. Disponía el artículo 32 (RGIT 1986) “Las actuaciones inspectoras se darán por concluidas cuando, a juicio de la Inspección, se hayan obtenido los datos y pruebas necesarios para

tributarios¹⁴⁶⁰. No fue por tanto una medida que pudiera entenderse dirigida a proporcionar al contribuyente algún tipo de actuación o derecho de réplica, sino al contrario una medida dirigida exclusivamente al interés procedimental tributario¹⁴⁶¹.

3º.- El RST(1998) modifica la expresión «y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador» por «y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo», en principio, en el mismo sentido en que quedó recogido en el artículo 77.6 de la LGT(1995), si bien y a partir de la LDGC es obvio que por procedimiento administrativo ya no se debe entender un «único» procedimiento, sino el de comprobación e investigación de un lado, y el procedimiento sancionador por otro. Por tanto y a diferencia de la regulación establecida por el RST(1985), lo que ahora se debería entender paralizado no era el «procedimiento administrativo», sino el procedimiento administrativo de comprobación e investigación, o en su caso la paralización del procedimiento administrativo sancionador¹⁴⁶². No obstante,

fundamentar los actos de gestión que proceda dictar...” y el artículo 43 “Cuando proceda concluir las actuaciones inspectoras, se procederá, sin más, a documentar al resultado de las mismas conforme a lo dispuesto en el título segundo de este Reglamento, entendiéndose así terminadas.” Vid. en este sentido la Propuesta 10/98 del Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre la memoria 1998 del Consejo para la defensa del Contribuyente. www.aeat.es.

¹⁴⁶⁰ En cuanto al procedimiento de comprobación e investigación, señalaba el artículo 29.1 de la LDGC que “Las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos deberán concluir en el plazo máximo de doce meses a contar desde la fecha de notificación al contribuyente del inicio de las mismas...” disponiendo el apartado 4.: “A los efectos de los apartados anteriores, se entenderá que las actuaciones de comprobación e investigación y las de liquidación concluyen en la fecha en que se dicte el acto administrativo que resulte de dichas actuaciones” Por su parte el apartado 3. Establecía que “La interrupción injustificada durante seis meses de las actuaciones inspectoras, producida por causas no imputables al obligado tributario, o el incumplimiento del plazo a que se refiere el apartado 1, determinara que no se considere interrumpida la prescripción como consecuencia de tales actuaciones.” Respecto al procedimiento sancionador preveía el artículo 34.3 de la LDGC que “El plazo máximo de resolución del expediente sancionador será de seis meses.”

¹⁴⁶¹ Señalaba la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en Sentencia de 28 de octubre de 1997 -Pte. Rousnet Morcardó, J., EDJ1997/7626, FDº2- “...la paralización, no justificada y ajena al obligado tributario, de las actuaciones inspectoras por más de seis meses, en cualquier momento que medie entre el inicio de las mismas y la notificación de la liquidación resultante, no interrumpe el plazo de la prescripción para liquidar.” Parte el anterior pronunciamiento de la función liquidadora atribuida a la Inspección de los tributos, como función típica de la gestión tributaria, y como tal procedimiento de gestión se haya sujeto a lo dispuesto en el artículo 66.1.a de la LGT(1963-1995) en cuanto al concepto de liquidación, y no al concepto de comprobación o liquidación una vez que ya haya sido iniciado el procedimiento. Por lo que es la liquidación practicada por la Inspección, y no el acta que se suscriba, lo que pone fin al procedimiento; de esta forma se venía a reiterar por el Tribunal Supremo, la no interrupción de la prescripción si mediaban “diligencias argucia” simplemente dirigidas a tratar de justificar la paralización de actuaciones por más de seis meses. Como motiva a este respecto el Tribunal Supremo, relacionando los artículos 31 del RGT(1986) y el artículo 66 de la LGT (1963-1995) “El citado artículo 31.3 y 4, cuya justificación es la seguridad jurídica, no se limita a precisar cuándo hay auténticas actuaciones interruptivas de la prescripción, eliminando las llamadas «diligencias-argucias», sino que ha dado, más allá, un paso en falso: el privar a las auténticas actuaciones de investigación y comprobación del citado efecto interruptivo, por la circunstancia, ajena a ellas, de la paralización culpable del procedimiento de investigación y comprobación por más de seis meses”. Vid. en el este sentido, entre otras, Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo -Sec.6ª- de la Audiencia Nacional de 16 de febrero de 1999 -EDJ 1999/23177-; Sentencias de la Sección 2ª de la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional: de 21 de septiembre de 2002 -EDJ 2002/130085-, de 24 de julio de 2003 -EDJ 2.003/226436-, 22 de abril de 2004 -EDJ 2004/28037-, y de 17 de febrero de 2005 -EDJ 2005/139547-.

¹⁴⁶² Posibilidades a las que volveremos posteriormente, en este mismo apartado.

la ausencia nominativa del procedimiento, no creemos que obedezca a un descuido del legislador, sino a la idea continuista de que el procedimiento administrativo perpetuaba su unidad, lo que en su caso otorgaba la posibilidad simultánea de ambas facetas del procedimiento y únicamente proceder con una separación física de los expedientes, con carácter previo al inicio del sancionador. Por otra parte no es posible descartar que la intención del legislador se orientara de forma más congruente a la pretendida separación de procedimientos, de modo que, la estimación delictiva no hubiera de plantearse en el de regularización, pasando al sancionador -como elemento objetivo- la cuota liquidada (o a liquidar) siendo en este donde se practicara el juicio de culpabilidad, y por tanto la «estimación» de la posible naturaleza delictiva¹⁴⁶³.

4º.- El escueto trámite jerárquico de traslado de las actuaciones desarrollado con carácter reglamentario¹⁴⁶⁴, respondía al mismo esquema ya estudiado en su momento (RST-1985 y RGIT-1986), manteniendo la Administración -a través de los Delegados y Directores- la potestad, bien de proceder a dar trámite del traslado del tanto de culpa, o bien de ordenar la continuación de las actuaciones; si bien esta limitada precisión reglamentaria tenía su razón, por el desarrollo que se producía de este procedimiento, a través de norma organizativas de carácter interno.

5º.- Los documentos que formarían la pieza de traslado entre los Órganos de la Administración, mantiene de igual forma el conjunto de actuaciones practicadas, las diligencias¹⁴⁶⁵ incoadas y el informe¹⁴⁶⁶ del funcionario competente, sin que encontremos

¹⁴⁶³ Cuestión que nos permite seguir manteniendo -como posteriormente razonaremos- la obligación de emitir una liquidación, de haber obtenido la Inspección los datos suficientes para poder practicarla.

¹⁴⁶⁴ Que será desarrollado por la Administración tributaria, como en adelante detallaremos, a través de Resoluciones, Órdenes, Notas e Instrucciones de carácter interno.

¹⁴⁶⁵ Diligencias que como ya observamos, debían ser notificadas al contribuyente durante el desarrollo del procedimiento, si bien considerábamos que la diligencia en la que rezasen los hechos presuntamente delictivos, no sería una diligencia de las que se debían extender en el procedimiento, sino la diligencia a que se refería el segundo punto del artículo 46 del RGI(1986), “determinante de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector”, utilizando la vía establecida en el artículo 48.3.b del RGI(1986). En este sentido la Orden de 26 de mayo de 1986 que desarrollaba el RGIT(1986) -BOE N°129, de 30 de mayo MEH- recogía en su artículo 11.1 que “Las diligencias que extienda la Inspección de los Tributos para permitir la incoación del correspondiente procedimiento o expediente al margen del propio procedimiento inspector, se entregarán por el Equipo o Unidad de inspección en el plazo de cinco días en la unidad administrativa correspondiente, adoptando el Inspector-Jefe las medidas precisas para que se incoen los expedientes que procedan o se dé traslado de las diligencias por el conducto adecuado a las Administraciones Públicas u Órganos competentes.” Precepto que aparecía recogido en el artículo 59.3 del RGIT(1986), en su primera versión, y permanecería inalterado tras la reforma operada por el RST(1998).

¹⁴⁶⁶ Recordando que, la sospecha del presunto delito, no nacía a partir del informe que el funcionario competente emitiera, sino que a partir de ésta se iniciaba un procedimiento paralelo, al margen del tributario y sin conocimiento del contribuyente, dirigido a coordinar e investigar las circunstancias presuntamente delictivas surgidas en el procedimiento de comprobación e investigación, lo que nos permitió establecer que la sospecha del delito era anterior a la conclusión de las actuaciones, y por tanto anterior también a la emisión del informe, lo que nos conducía a situar que el desarrollo del procedimiento paralelo al que nos referimos era contrario al dictado literal de la LGT(1985) y del propio RST(1985), desde el momento que ambos preceptos situaban que el traslado del tanto de culpa se produciría cuando “las infracciones tributarias” -en la

aclaración alguna -más allá de nuestras deducciones- en relación a que diligencias son las que integraban el expediente administrativo objeto de traslado, o en su caso que debemos entender por “funcionario competente”¹⁴⁶⁷.

6º.- La remisión del expediente a la Jurisdicción competente, mantenía los efectos de interrupción de los plazos de prescripción, para la práctica de las liquidaciones administrativas y la imposición de sanciones, lo que de alguna forma ya entendimos, no pretendía cuestión distinta que residenciar en el ámbito tributario la practica de las liquidaciones, a partir de los hechos probados del pronunciamiento jurisdiccional¹⁴⁶⁸.

Pese al arraigo que el nuevo RST(1.998) muestra en relación a su predecesor, a partir de la LDGC la situación comienza a presentar un aspecto diferente. Si bien el RST(1.998) regulaba la suspensión del procedimiento de regularización¹⁴⁶⁹ -comprobación e investigación-, en la estructura de una norma sancionadora, los procedimientos tributarios ya comienzan a distinguir dos fases o etapas de sustanciación diferentes -y con objetivos y finalidades distintas-, por lo que no obedecía a razón alguna -que no pretendiera la continuidad de la unidad procedimental- regular la paralización de las actuaciones de comprobación e investigación en un Reglamento de carácter sancionador. A partir de esta premisa, entendemos que, la separación de procedimientos operada por la LDGC otorgaba la posibilidad de interpretar lo dispuesto en el RST(1998), de la forma que ya advertimos en su momento sobre la anterior disposición -art.10 del RST(1985)-, pero ahora con mayor claridad:

- La paralización del procedimiento de comprobación e investigación en su fase liquidadora, no presenta una solución fácil, si realmente hablamos de procedimientos distintos e independientes. Este procedimiento tenía -y tiene- una única finalidad, como es la integración definitiva de las bases imponibles que derivan de los hechos imponibles devengados, que en su caso daría lugar a una posible regularización de la situación

primera- o “las acciones u omisiones” en el segundo “pudieran ser constitutivas de delito”, expresión que con la nueva redacción de la LGT(1995) y del RST(1998) viene a significar que el traslado se practicará cuando la Administración «estime» que se ha producido un delito de defraudación tributaria, lo que viene de alguna forma a homologar las actuaciones -procedimiento paralelo- que pueda realizar la Administración hasta completar el traslado del tanto de culpa.

¹⁴⁶⁷ *Vid.* de cuanto venimos incorporando a esta parte de nuestro trabajo, la conexión entre el procedimiento y el proceso a partir del RST(1985) y RGIT(1986). Apartado V.- de la Tercera Parte.

¹⁴⁶⁸ *Ibidem*, Apartado V.- de la Tercera Parte de nuestro trabajo.

¹⁴⁶⁹ Lo que advierte la intención del legislador de seguir entendiendo el procedimiento tributario bajo la unidad de actuaciones; en caso contrario, existiría en la LGT(1995) una previsión de idéntico signo para el reconocido procedimiento de gestión tributaria. Como ya vaticinara LOPEZ MARTINEZ,J.(2001) “Tanto tiempo esperando la separación de procedimientos para acabar instaurándola de este modo tan indeterminado, dejando al titular de la potestad reglamentaria su concreción, Mucho nos tememos que tanta improvisación acabe convirtiendo a la separación de procedimientos en un simple desdoblamiento, meramente formal.” Op.Cit.Pág.10

tributaria del contribuyente. Hasta aquí, la única posibilidad que podría justificar la paralización de este procedimiento tributario antes de emitir una liquidación, sería que la Inspección observara que la cuantía a regularizar, como elemento objetivo del tipo, superase el importe económico establecido en la norma penal. No obstante, que el importe supere o no el umbral económico delictivo, no podría constituir por si solo motivo justificado para no emitir una liquidación, puesto que, la cuestión de la culpabilidad -a demostrar en su caso por la Administración-, sería otro de los elementos a tener en cuenta para que pudiera plantearse la posibilidad de estar ante un hecho delictivo, e incluso, para estar ante una eventual infracción tributaria; circunstancia que de otra parte ya se debería de sustanciar en un expediente sancionador, o bien en sede penal, por lo cual la liquidación debería significar una cuestión anterior e independiente a cualquier posibilidad sancionadora o punitiva que derive de ésta. La única posibilidad, entendemos, que podría por tanto conducir a una paralización de las actuaciones en fase de comprobación e investigación, es que la Administración advirtiera -incluso de forma anterior al inicio del procedimiento¹⁴⁷⁰ - un posible delito de defraudación, y ante la imposibilidad de continuar las actuaciones -una vez advertidos éstos, y advertido al contribuyente- no le fuera posible emitir liquidación alguna por la evidente ausencia de datos que contrastar¹⁴⁷¹. De esta forma, lo que llegaría al proceso penal no sería cuestión distinta que una sospecha de la comisión de un delito, del que se facilitan los hechos advertidos y el importe aproximado de la defraudación, debiendo ser por tanto en el proceso, donde se concreten el resto de elementos que conduzcan a determinar tanto, el importe de la cuota defraudada como la culpabilidad del presunto defraudador¹⁴⁷².

¹⁴⁷⁰ No puede considerarse hipotético -puesto que es lo que realmente sucede en más ocasiones de las que se piensa- que la Administración con carácter previo al inicio de las actuaciones, o una vez iniciado éstas, tenga ya la sospecha delictiva, y sus actuaciones se dirijan precisamente a recabar los datos suficientes que corroboren ésta. En estos casos, no es posible exigir una liquidación, puesto que, el procedimiento que se lleva a cabo por la Administración, poco o nada tienen que ver con el procedimiento de comprobación e investigación, sino que este no es más que la pantalla que se superpone para disimular el procedimiento ad intra desarrollado por la propia Administración tributaria, en el que no pueden operar los derechos y garantías del contribuyente, porque sencillamente, el contribuyente no debe participar, y en ningún caso puede quedar obligado a comparecer o colaborar en grado alguno.

¹⁴⁷¹ Obviamente nos referimos a la posible vulneración de los derechos del contribuyente, de continuar las actuaciones con la única pretensión de obtener las pruebas suficientes que permitan a la Inspección determinar los elementos que deben concurrir en el tipo penal, aunque únicamente fuera a efectos indiciarios.

¹⁴⁷² Una posibilidad sería que, debidamente informado el contribuyente de los acontecimientos por la Inspección, accediera voluntariamente -y consciente de la trascendencia de su colaboración- a facilitar a la Inspección todos los datos necesarios para practicar una liquidación. Situación a partir de la cual y sin reservas, entendemos que se debiera practicar ésta, puesto que nada tiene que ver la función gestora atribuida a la Inspección, con las competencias propias de comprobación e investigación cuya finalidad es la regularización -en su caso- de la situación tributaria de un contribuyente, con la otra función delegada como es la sancionadora, y que responde a unos objetivos distintos a los recogidos en el artículo 31 de la C.E., cuando además, y como antes advertimos, el importe de la deuda tributaria a regularizar, por ahora, no debe quedar sometido a la «estimación» que le adjective como presunta infracción o, presunto delito. Como señalara FALCON y TELLAR.(1998) "...una vez separados ambos procedimientos -el de liquidación y el

- Si por el contrario -como decimos, a partir de la LDGC- era el procedimiento sancionador el que quedaba paralizado, debería significar que la Administración tenía elementos suficientes para practicar la liquidación, e iniciar el procedimiento sancionador, para una vez que «estimara» que la infracción pudiera ser delictiva, procediera al traslado de la causa. La diferencia fundamental nos viene servida por la previsión que la norma reglamentaria recoge en su artículo 28¹⁴⁷³ y 29.3¹⁴⁷⁴. Si la imposición de sanciones debe realizarse en un expediente “distinto o independiente” al de comprobación e investigación, y a este procedimiento se debían incorporar los datos, pruebas y circunstancias que, obtenidas del de regularización, fueran a ser tenidas en cuenta para la instrucción sancionadora, deviene lógico entender que la Administración tenía los datos necesarios para emitir con carácter previo y de forma independiente a la resolución del sancionador -y con anterioridad a la paralización por traslado de la causa- un acto de liquidación¹⁴⁷⁵. En

sancionador, con la reforma de 1998- nada impide que el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas tributarias, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente infractor -hoy necesariamente distinto al liquidatorio- o del proceso penal (por ejemplo, por existir dudas sobre la verdadera titularidad de los bienes o sobre la existencia de otro tipo de simulación), pero no cuando simplemente se dude si ha existido dolo o si éste abarca la totalidad del descubierto.” *Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ.* Pág10

¹⁴⁷³ Artículo 28 RST(1998) “La imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un expediente distinto o independiente del instruido para la comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor, en el que se dará, en todo caso, audiencia al interesado.”

¹⁴⁷⁴ Artículo 29.3 RST(1998) “Cuando en el procedimiento sancionador se tomen en cuenta datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el expediente instruido en las actuaciones de comprobación e investigación de la situación tributaria del sujeto infractor o responsable, aquéllos deberán incorporarse formalmente al expediente sancionador antes del trámite de audiencia.”

¹⁴⁷⁵ El RST (1998) no regulaba la emisión de una liquidación con carácter previo al inicio del expediente sancionador, más allá de los expedientes para la imposición de las sanciones no pecuniarias -art.29.5- en las que la iniciación del expediente se produciría “una vez que haya adquirido firmeza la resolución del expediente administrativo del que se derive aquél.” Regulación que reproduce lo dispuesto por el RST(1985) en cuanto al procedimiento para la imposición de multas proporcionales fijas, y para las proporcionales, cuando no fuesen consecuencia de un acta de inspección. (art.5º y 6º del RST 1.985). Como hipótesis, de forma común a las dos posibilidades planteadas anteriormente, si finalmente la Administración trasládase al órgano penal, una cuantificación concreta y motivada, así como, una estimación de los elementos subjetivos que confluyen junto a ésta, acompañada de las pruebas pertinentes que en conjunto, es lo que trata de justificar el traslado del tanto de culpa, una de dos, o la Administración ya tenía los datos de la presunta defraudación, y únicamente necesitaba la participación del contribuyente para corroborar el aspecto subjetivo de ésta, o bien, la Administración tenía la sospecha del aspecto subjetivo, y necesitaba la participación del contribuyente para poder practicar la cuantificación del importe defraudado. Cualquier otra interpretación -que no descartamos- no nos lleva a otra situación, más que considerar que ambos procedimientos permanecen unificados, y lo que es más evidente, desde la óptica tributaria el primero permanece como instructor del segundo, y la responsabilidad objetiva, sigue siendo la consecuencia directa de cualquier incumplimiento de carácter contributivo, de la que el contribuyente o imputado se verá obligado a demostrar su «no culpabilidad». En cierto modo, nuestra afirmación encuentra su reflejo en el procedimiento sancionador abreviado (art.34 RST 1998), que como bien señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2001) -que cataloga como «procedimiento sumarísimo» y habitual pese a su aparente carácter residual- “Así, si se incorpora en el sancionador los hechos o las pruebas del procedimiento de regularización y con este sólo elemento probatorio se pretende la carga de la prueba exigida para la sanción tributaria, una de tres: o estamos violentando la Constitución volviendo a épocas desterradas de la responsabilidad objetiva -quizás esta inercia administrativa condicione el juicio al precepto analizado-; o no se ha cumplido el principio de la adecuación al fin en el

este sentido, la Disposición Final del RST(1998) -tras la modificación operada en el RGIT(1986)- ofrecía una posible respuesta a nuestra anterior reflexión. El artículo 49 del RGIT(1986) en su redacción original establecía que en las actas, la Inspección de los tributos -art.49.2.e- consignaría «en su caso» *“la regularización que los actuarios estimen procedente de las situaciones tributarias, con expresión, cuando proceda, de las infracciones que aprecien incluyendo los intereses de demora y las sanciones pecuniarias aplicables, con especificación del criterio para su graduación, y determinando la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor o responsable solidario.”*¹⁴⁷⁶ En la nueva redacción de los artículos¹⁴⁷⁷ del RGIT(1986) las actuaciones se recogería con el siguiente itineris:

A.- Las actas¹⁴⁷⁸ recogerían los resultados de las actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo la regularización que se estimara procedente sobre la situación

procedimiento de gestión tributaria, yendo más allá de lo que le está facultado, utilizando deberes y sanciones para obtener pruebas que por tal motivo serían ilícitas; o encierra una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables y a la propia literalidad del art. 33.2 de la LDGC.” Op.Cit.Pág17

¹⁴⁷⁶ Circunstancia que partía de la premisa incondicional de considerar la sanción como un componente de la deuda tributaria, por lo que el resultado del procedimiento en su conjunto finalmente transcendía en un solo documento que arrojaba una única cantidad en concepto de deuda tributaria, como resultado de la liquidación practicada (art.60 RGIT 1986). En este caso la expresión «cuando proceda» al igual que la del artículo 58.2.e (LGT 1963-1995) «en su caso formarán parte de la deuda tributaria las sanciones tributarias» no parece que debiera ser entendida de forma condicional, sino de forma imperativa en el caso de devenir innatas al procedimiento de comprobación e investigación.

¹⁴⁷⁷ Que modificó a los siguientes artículo del RGIT(1986): art.49 Actas de inspección, art.56 Actas de disconformidad. art.59 Tramitación de diligencias, art.61 Recursos y reclamaciones contra las liquidaciones derivadas de las actas de inspección, art.63.bis Imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias graves, art.63.ter Imposición de sanciones pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples, art.63.quarter, Imposición de sanciones no pecuniarias por la comisión de infracciones tributarias simples o graves, y art.69 Liquidación de los intereses de demora.

¹⁴⁷⁸ Artículo 49 RGIT(1986) 1. Son actas aquellos documentos que extiende la Inspección de los Tributos con el fin de recoger los resultados de sus actuaciones de comprobación e investigación, proponiendo, en todo caso, la regularización que estime procedente de la situación tributaria del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta en concepto de cuota, recargos e intereses de demora o bien declarando correcta la misma. Las actas son documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias derivadas de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación, incorporando una propuesta de tales liquidaciones. 2. En las actas de la inspección que documenten el resultado de sus actuaciones se consignarán: a) El lugar y la fecha de su formalización. b) La identificación personal de los actuarios que la suscriben. c) El nombre y apellidos, número de documento nacional de identidad y la firma de la persona con la que se entienden las actuaciones y el carácter o representación con que interviene en las mismas; así como, en cualquier caso, el nombre y apellidos o la razón o denominación social completa, el número de identificación fiscal y el domicilio tributario del interesado. d) La fecha de inicio de las actuaciones y el criterio seguido en el cómputo del plazo de duración de las mismas cuando excedan de doce meses. e) Los elementos esenciales del hecho imponible y de su atribución al sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta, con expresión de los hechos y circunstancias con trascendencia tributaria que hayan resultado de las actuaciones inspectoras o referencia a las diligencias donde se hayan hecho constar. f) Asimismo, se hará constar si el interesado ha presentado o no, al amparo del artículo 21 de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, alegaciones y, en el caso de que las hubiera efectuado, deberá realizarse una valoración de las mismas. g) En su caso, la regularización de la situación tributaria del interesado que los actuarios estimen procedente, con expresión de la deuda tributaria debida por el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta o responsable solidario, en concepto de cuota, recargos e intereses de demora. h) La conformidad o disconformidad del sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta o responsable tributario. i) La expresión de los trámites inmediatos del procedimiento incoado como consecuencia del acta y, cuando el acta sea de conformidad, de los recursos que

tributaria del sujeto, siendo estos documentos directamente preparatorios de las liquidaciones tributarias. No existe por tanto mención alguna a la incorporación al procedimiento de comprobación e investigación, de las infracciones apreciadas ni de las sanciones aplicables.

B.- En la propuesta de liquidación, para la regularización de la situación tributaria, se expresaría la deuda tributaria debida, delimitando ésta en los conceptos de cuota, recargo e intereses de demora; por lo que de la propuesta de liquidación se excluyen las sanciones.

C.- En su caso, se haría constar la ausencia de motivos para iniciar el procedimiento sancionador. Por lo que entendemos, la apertura o inicio de éste, sería posterior al de liquidación.

D.- Respecto a las actas de disconformidad¹⁴⁷⁹, expresarían los hechos y sucintamente los fundamentos de derecho en que se basara la propuesta de regularización, sin incorporar mención alguna a las posibles infracciones tributarias, limitándose por tanto a la cuestión regularizadora de la situación tributaria del contribuyente.

procedan contra el acto de liquidación derivado de aquélla, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos. j) En su caso, se hará constar la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador, en el supuesto de que, a juicio del actuario, no esté justificada su iniciación. A estos efectos, y si transcurridos los plazos previstos en el apartado 2 del artículo 60 de este Reglamento, en relación con las actas de conformidad, y en el apartado 4 del mismo, respecto de las actas de disconformidad, no se hubiera ordenado la iniciación de procedimiento sancionador, el mismo no podrá iniciarse con posterioridad al transcurso

de tales plazos, sin perjuicio de lo dispuesto en la Ley General Tributaria en materia de revisión de actos administrativos. 3. Cuando sea empresario o profesional el sujeto pasivo, retenedor u obligado a efectuar ingresos a cuenta y respecto de los tributos para los que sea trascendente, deberá hacerse constar en el acta la situación de los libros o registros obligatorios del interesado, con expresión de los defectos o anomalías advertidos o, por el contrario, que del examen de los mismos cabe deducir racionalmente que no existe anomalía alguna que sea sustancial para la exacción del tributo de que se trate. 4. En relación con cada tributo o concepto impositivo, podrá extenderse una única acta respecto de todo el período objeto de comprobación, al objeto de que la deuda resultante del conjunto de los ejercicios integrantes de dicho período pueda determinarse mediante la suma algebraica de las liquidaciones referidas a los distintos ejercicios. 5. La Inspección de los Tributos extenderá sus actas en los modelos oficiales aprobados al efecto por la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. Si, por su extensión, no pudieran recogerse en el modelo de acta todas las circunstancias que deban constar en ella, se reflejarán en anexo a las mismas; el anexo formará parte del acta a todos los efectos y se formalizará en modelo oficial.”

¹⁴⁷⁹ Artículo 56.3 RGIT(1986) “En las actas de disconformidad se expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y, sucintamente, los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización, los cuales serán objeto de desarrollo en un informe ampliatorio elaborado por la Inspección, del cual se dará traslado al sujeto pasivo, retenedor u obligado a ingresar a cuenta o responsable de forma conjunta con las actas. También se recogerá en el cuerpo del acta de forma expresa la disconformidad manifestada por el interesado o las circunstancias que le impiden prestar la conformidad, sin perjuicio de que en su momento pueda alegar cuanto convenga a su derecho.”

E.- En cuanto a la imposición de sanciones pecuniarias por infracciones graves¹⁴⁸⁰, se procedería a la «iniciación del correspondiente expediente sancionador» de advertirse en el de comprobación e investigación hechos o circunstancias que evidenciaran la posible infracción. Lo determinante en este caso, era la apertura de tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hubieran incoado. Quiere lo anterior decir, entendemos, que la iniciación del sancionador vendría siempre precedido por la propuesta de liquidación incorporada al acta de inspección, aunque esto no significara que el procedimiento sancionador fuera iniciado una vez practicada la correspondiente liquidación que sucede a las actas de inspección, puesto nada señala el RST(1998) sobre la práctica y notificación de la liquidación resultante de forma anterior al inicio del expediente sancionador.

A partir de nuestras anteriores precisiones, y pese a las divergencias que hemos tratado de establecer, lo que si entendemos que comienza a tomar consistencia es la idea de que el procedimiento tributario no respondía ya a la unidad con la que hasta el momento se le pretendía sacralizar¹⁴⁸¹, en respuesta, como tiene escrito LOPEZ MARTINEZ al “*clamor*

¹⁴⁸⁰ Artículo 63 bis.1 RGIT(1986) “1. Cuando en el curso del procedimiento de comprobación e investigación se hubieran puesto de manifiesto hechos o circunstancias que pudieran ser constitutivas de infracciones tributarias graves, se procederá a la iniciación del correspondiente procedimiento sancionador, cuya tramitación y resolución se regirá por lo previsto en el capítulo V del Real Decreto por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y, en particular, cuando proceda, por lo previsto en el artículo 34 del citado Real Decreto para la tramitación abreviada. A estos efectos, se iniciarán tantos expedientes sancionadores como actas de inspección se hayan incoado, de conformidad con lo previsto en el artículo 49 de este Reglamento, sin perjuicio de que, cuando exista identidad en los motivos o circunstancias que determinan la apreciación de la infracción, puedan acumularse en su iniciación e instrucción, no obstante su resolución individualizada, con vistas a los recursos que, bien contra la resolución de estos expedientes sancionadores, bien contra las liquidaciones derivadas de las correspondientes actas de inspección, se pudieran interponer.”.

¹⁴⁸¹ Cuestión que como venimos manteniendo, se sustentaba en argumentos contrarios a lo exigido por la Jurisprudencia¹⁴⁸¹ desde antes de la reforma operada por la Ley 10/1985, de 26 de abril -exigiendo un procedimiento sancionador independiente que incorporara los principios del proceso penal-, así como a lo regulado en la propia legislación tributaria, en la que los conceptos de comprobación e investigación, y sancionadores, obedecían a esquemas, regulaciones y finalidades del todo distintas e independientes, pese a la singular designación competencial en la Administración de aquellos órganos llamados a desarrollar y aplicar sus disposiciones, en incluso al hipotético significado de la sanción como parte de la deuda tributaria. Señalaba el Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio de 1981-Pte. Gómez-Ferre Morant, R., EDJ 1981/18FDº3- “...los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo (SS 29 septiembre, 4 y 10 noviembre 1980, Sala 4ª, entre las más recientes), hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales, si bien en el primer caso con el límite que establece el propio art. 25.3, al señalar que la Administración Civil no podrá imponer penas que directa o subsidiariamente impliquen privación de libertad. Debe añadirse que junto a las diferencias apuntadas en la aplicación de los principios inspiradores existen otras de carácter formal en orden a la calificación (delito o falta, o infracción administrativa), la competencia y el procedimiento (penal o administrativo con posterior recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa); ello, además del límite ya señalado respecto al contenido de las sanciones administrativas. Las consideraciones expuestas en relación al ordenamiento punitivo, y la interpretación finalista de la Norma Fundamental, nos lleva a la idea de que los principios esenciales reflejados en el art. 24 CE en materia de procedimiento han de ser aplicables a la actividad sancionadora de la Administración, en la medida necesaria

*doctrinal” que enfatizaba “la existencia unitaria de dos procedimientos, el de regularización y el sancionador, donde existían finalidades distintas, intereses protegidos diferenciados y en consecuencia principios aplicables en ocasiones incompatibles”*¹⁴⁸².

No obstante todo lo anterior, y en directa relación al objeto de nuestro trabajo, como en adelante tendremos la oportunidad de analizar¹⁴⁸³, no será la regulación establecida en el RST(1998) en relación a la actuación sancionadora de la Administración y, la transcripción de los derechos del contribuyente en las normas tributarias que venimos analizando -pese a su reconocimiento y regulación previa en otras de mayor rango¹⁴⁸⁴- lo que nos conduce a mantener la deficiente regulación de la conexión entre el procedimiento y el proceso, y por tanto los problemas que de esta situación se derivan, sino la involución que se producirá pese a la innovación que hubiera debido de significar la separación de procedimientos, desde el momento en que el inicio del expediente sancionador prevé la incorporación de los datos, hechos y circunstancias relevantes obtenidos en el de regularización, con carácter previo a su instrucción. Esta inercia, que debiera quedar recluida a los solos efectos tributarios, dando paso a un proceso en el que la posible culpabilidad quedara sustanciada bajo los principios de, presunción de inocencia, no autoincriminación, prueba lícita e igualdad de armas, será de difícil contención debido al desplazamiento que imprimen las actuaciones de la Inspección de los tributos, que de alguna forma y en algún momento ha de ser descargado y, a falta de un procedimiento sancionador al que nutrir, será en otro procedimiento de la Administración en el que se produzca la estiba, que finalmente surta a un proceso ajeno, distinto e independiente, el grueso de la carga probatoria que desde el punto de vista de la Administración justifica la reacción punitiva del Orden penal.

para preservar los valores esenciales que se encuentran en la base del precepto, y la seguridad jurídica que garantiza el art. 9 CE. No se trata, por tanto, de una aplicación literal, dadas las diferencias apuntadas, sino con el alcance que requiere la finalidad que justifica la previsión constitucional.”

¹⁴⁸² LOPEZ MARTINEZ,J.(2001) Op.Cit.Pág.7

¹⁴⁸³ Al analizar el procedimiento de la Administración tributaria dirigido a la concreción de las sospechas delictivas que finalmente se plasman en el expediente que se traslade a la Jurisdicción penal.

¹⁴⁸⁴ Como bien señalaba al respecto ESEVERRI MARTINEZ,E.(1994), en atención al proyecto de la LDGC, los derechos fundamentales garantizados y protegidos a través de sus disposiciones hacia los confines de una posible ley o reglamento en los que se conjuguen las relaciones jurídico-tributarias de la administración con los administrados resulta impertinente porque “la Constitución contiene el estatuto del ciudadano que cabe aplicar, también, en sus relaciones con la Hacienda Pública -la condición de contribuyente no se puede dissociar de la condición de ciudadano- por lo que incorporar sus derechos y libertades fundamentales a la letra de la posible Ley supondría delimitarlos dentro de un campo de actuación, el tributario, con el riesgo consiguiente de acotar su contenido o bien, se limitaría a enumerarlos, lo que sería superfluo porque ya están recogidos en el texto constitucional.” Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente. Pág.20

III.IV.- El procedimiento para el traslado del tanto de culpa en el marco jerárquico de la Administración tributaria.

Con carácter previo a tratar de dibujar el mapa de actuaciones que la Administración tributaria practica, a partir de la sospecha o «estimación» de la posible trascendencia penal de unos hechos conocidos en sede tributaria¹⁴⁸⁵, es necesario admitir que, la existencia de un procedimiento de la Administración -distinto al de comprobación e investigación, y al propio sancionador-, reglado con carácter interno, aplicable y exigible únicamente entre los distintos órganos que integran la jerarquía de la Inspección de los tributos¹⁴⁸⁶, con la singular finalidad de formar un expediente administrativo que contenga una denuncia que presentar ante la Jurisdicción penal, no es más que la consecuencia de la ausencia de regulación de este procedimiento en el marco de una norma con rango de Ley¹⁴⁸⁷. No obstante la norma positiva (art.77.6 LGT 1985-1995) desde el momento en que la Administración tributaria advierte indicios de delito fiscal, establecía la obligación de paralizar el procedimiento tributario y dar traslado de los hechos a la Jurisdicción penal, actuaciones que si bien debieran responder a la simplicidad del mandato, no condujeron sino a propiciar que la conexión entre el procedimiento y el proceso generara una serie de

¹⁴⁸⁵ A partir de un procedimiento de comprobación e investigación, de las actuaciones de las Dependencias de Gestión, del cruce de datos por las declaraciones de terceros, por la denuncia de un particular, o incluso por las manifestaciones patrimoniales observadas que no corresponden con los datos tributarios declarados por el contribuyente.

¹⁴⁸⁶ No queremos con esto decir que este procedimiento no deba existir; es más, ya advertimos en otra parte de nuestra trabajo que consideramos necesario la existencia de algún tipo de procedimiento que coordine, y establezca unas pautas en relación al traslado del tanto de culpa. Lo que queremos significar con nuestra afirmación no es otra que, en la medida en que este procedimiento se aparte del significado de la expresión “traslado del tanto de culpa”, de modo que la actuación de la Administración no se limite a la formación de un expediente con los hechos que ilustran su «estimación», sino que aprovechando el procedimiento tributario tome de éste pruebas y manifestaciones del contribuyente, ya no tendrá el carácter de una norma coordinadora u organizativa de carácter interno, que como tal que pueda ser instaurada, regulada y desarrollada por los mismos órganos llamados a aplicarla, sino que entendemos que este procedimiento deberá pasar al plano de la legalidad de forma que queden reconocidos y por tanto protegidos, tanto los derechos y obligaciones de la Administración, como los del contribuyente. Como señala CASADO OLLERO,G.(2008) “Si bien todos los poderes públicos tienen «en la lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional» cada uno de ellos deberá acometerlo de la forma que constitucional y legalmente le sea encomendado, sin que resulte admisible que la Administración tributaria se dedique a al investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.”Op.Cit,Pág.1.597; para RUIZ GARCÍA,J.R.(2011) “...la Administración tributaria no puede utilizar el procedimiento de inspección para, en la ignorancia del sujeto pasivo, acumular material probatorio que posteriormente será empleado en el proceso penal, retrasando deliberadamente el inicio del proceso...” *La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la hacienda Pública*. Pág.3

¹⁴⁸⁷ Como premisa previa, consideramos necesario reconocer que, la asumida y consentida forma de aplicar el mandato establecido en el artículo 77.6 de la LGT -único precepto de corte legislativo que regula la paralización de actuaciones y traslado de la causa- es el origen del problema, y no el mandato contenido en la norma. A partir de aquí, cualquier procedimiento ideado para completar el significado de la expresión «estimar» no es más que un conjunto de actuaciones carentes de supervisión legislativa que conducen a generar los problemas que se viene observando.

problemas, los cuales -y como venimos tratando de situar¹⁴⁸⁸- tenían su origen de forma anterior a la propia LMURF, siendo precisamente ésta la que trató de normativizar -a partir de un dato objetivo- el momento en que la Administración tributaria debía poner en conocimiento de la Jurisdicción penal aquellos incumplimientos tributarios que respondían a una tipificación delictiva de los hechos. A partir de la supresión de la denominada condición objetiva de procedibilidad -que daría lugar a la persecución pública del delito sin necesidad de una actuación previa de la Administración- devino lógica la obligación de la Administración de practicar el traslado del tanto de culpa al carecer de competencia alguna tanto, para sancionar infracciones de determinado importe contributivo como, para la práctica de una liquidación previa que determinara la cuota defraudada¹⁴⁸⁹, si bien se obvió por simple, que esta obligación sería el principal escollo en la conexión entre el procedimiento y el proceso, al permitir que se residenciara en sede administrativa el “cuando” y “como” debía producirse este trámite¹⁴⁹⁰. A partir de aquí, sería la expresión “sospecha”, “estimación”, “convicción”, o “transformación de la simple sospecha hasta alcanzar la forma de indicio”¹⁴⁹¹, el abstracto mundo que configuraría la práctica del traslado del tanto de culpa, partiendo del grave error de permitir que esta conexión fuese regulada en sede tributaria, cuando una vez atisbados los primeros indicios delictivos, la norma procesal criminal era la llamada a regular esta conexión, al tratarse ya de una cuestión de posible naturaleza penal¹⁴⁹².

¹⁴⁸⁸ Motivo por el que la extensión de nuestro trabajo nos ha llevado a épocas remotas, buscando los orígenes de la conexión entre el procedimiento administrativo y el proceso penal, al no admitir que estos problemas tuvieran su origen en las regulaciones normativas coetáneas y posteriores al nuevo marco constitucional de 1978.

¹⁴⁸⁹ Que como venimos advirtiendo no es igual a la liquidación de la deuda tributaria que la Administración, y de conocer los elementos que han de coincidir para practicarla, debiera practicar con carácter previo al inicio de un procedimiento sancionador tributario, o en su caso antes de proceder al traslado del tanto de culpa. Como tiene escrito MERINO SAENZ,L.(2000) “lo que se discute en el proceso penal no es la regularización de la situación tributaria del interesado, sino la cuantía de la cuota defraudada, en cuanto elemento objetivo del tipo penal...” Op.Cit.Pág.26

¹⁴⁹⁰ Como señalara el Consejo para la defensa del Contribuyente, en su Propuesta 11/98, correspondiente a la Memoria de 1998 -antes citada- “El artículo 66 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos..., se limita a indicar que «cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones al Ministerio Fiscal...» sin precisar en qué momento debe producirse la remisión ni establecer plazos ni garantías algunas para los contribuyentes. Inconcreción que también cabe achacar al mandato genérico contenido en el artículo 7.4 del mismo texto reglamentario”.Pág.143.

¹⁴⁹¹ Para MERINO SAENZ,L.(2000) “En algún momento anterior a la apreciación de los indicios de delito, pueden desarrollarse «sospechas» sobre el mismo, sin embargo es obvio que por si solas (y especialmente debido a la fundamentación subjetiva dependiente del parecer de las personas que conozcan el asunto –aún parcialmente-) no motivan la denuncia del caso. Ello solo podrá hacerse motivadamente y de forma responsable cuando los hechos constatados y el cálculo final de la cuota tributaria arroje finalmente indicios racionales de delito...” Op.Cit.Pág.14.

¹⁴⁹² Nuestra apreciación en este punto, procede de la de la Jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, que interpreta la regulación normativa establecida al efecto.

Tal y como coinciden COLLADO YURRITA¹⁴⁹³ y RIBES RIBES¹⁴⁹⁴ “[E]l amplio abanico de actuaciones practicadas por la Administración Tributaria desde el descubrimiento de datos reveladores de posibles defraudaciones, hasta que alcanza la seria convicción de la existencia de indicios racionales de delito fiscal, requiere la adopción de un marco procedimental propio”¹⁴⁹⁵ así como el establecimiento de pautas y criterios homogéneos necesarios para proceder a la configuración del tipo delictivo, que permitan a la Administración decidir si el expediente tiene la suficiente entidad para ser remitido al Ministerio Fiscal o a la justicia penal¹⁴⁹⁶. Tras estas afirmaciones, vuelven a coincidir ambas Autoras en que “[L]a Inspección fiscal no debe de perder de vista que sus competencias se ahogan en el ámbito administrativo”¹⁴⁹⁷, “lo que explica que lejos de tener facultades especiales, la Administración ha de respetar siempre el procedimiento establecido a tal fin, así como el sistema de derechos y garantías que asiste a los contribuyentes durante esta fase pre-procesal”¹⁴⁹⁸, en que la Inspección deberá vislumbrar

¹⁴⁹³ COLLADO YURRITA,P.(1996) Op.Cit.Pág.66-67.

¹⁴⁹⁴ RIBES RIBES,A.(2007) Op.Cit.Pág.58-59. SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.(2004) recurre a “la necesidad de un procedimiento tributario específico” al que denomina «fase preprocesal» de los delitos contra la Hacienda Pública.Op.Cit.Pág.49

¹⁴⁹⁵ Los antecedentes remotos de un “marco procedimental propio” ya los pudimos observar en los Art.57, 59 y 66 del R.D. de 20 de junio 1852, en el que una Junta compuesta del Administrador del ramo a que pertenecieran los efectos, un Inspector primero de Aduanas, un comerciante nombrado por los interesados, y por el Promotor Fiscal de Hacienda, comparecerían para levantar el acta o diligencia de aprehensión, en la que se haría constar: Si había lugar o no al comiso y, si los reos aprehendidos habían incurrido en penal personal. La disconformidad con el resultado del Acta podía dar lugar a recurso gubernativo, pero solo a efectos de la declaración de comiso, sin que vía suspendiera el curso del procedimiento judicial para la imposición de las penas. *Vid.* Primera Parte, Apartado IV.- Sobre las Juntas Administrativas en los años siguientes, en relación a los distintos conceptos contributivos, *Vid.* Apartado VI.- de la Primera Parte de nuestro trabajo.

¹⁴⁹⁶ No consideramos solución al problema de la conexión entre el procedimiento y el proceso el establecimiento de un procedimiento ad hoc -que bajo otra perspectiva también demandamos-, ante situaciones de posible defraudación tributaria, sino que el problema radica en asumir que la Administración tributaria tiene competencias para decidir cuando una cuestión debe ser elevada a la Jurisdicción penal o no; lo anterior significaría supeditar el traslado del tanto de culpa, no ya a una condición objetiva de procedibilidad, sino -y lo que todavía genera mayor imprecisión- a una condición subjetiva de procedibilidad. Para establecer este procedimiento, como paso previo se habría de regular la competencia de la Inspección de los tributos -en cualquiera de sus etapas jerárquicas- para actuar más allá de la comprobación e investigación de finalidad tributaria, y una vez legislada ésta, establecer en una norma con rango de Ley -que son en las que se positivizan los derechos y obligaciones- los principios por los que se ha de regir este procedimiento. No obstante lo anterior, este procedimiento -guste o no- ya se encuentra regulado en el artículo 77.6 de la LGT(1995) -y en su normativa de desarrollo-, si bien lo que sucede, es que se ha intentado ultra desarrollar este mecanismo a través de una normativa de carácter organizativo que no hace otra cosa que encubrir en la esfera tributaria de la Administración, lo que en una norma legislada nunca se hubiera podido positivizar, por la extralimitación de funciones, y vulneración de derechos que imprime.

¹⁴⁹⁷ COLLADO YURRITA,P.(1996) Op.Cit.Pág.66. En este aspecto señalaba MERINO SAENZ.I.(2000) que “siendo lógico y obligatorio el interés de la Administración tributaria en el descubrimiento de los delitos fiscales, no puede olvidarse que, también en esta materia, su actuación se limita a la esfera administrativa, a través de sus servicios de Inspección y por tanto, ésta, ni tiene facultades especiales para actuar ni puede salirse de lo reglado en las normas del procedimiento administrativo, y en particular del tributario.”Op.Cit.Pág.13

¹⁴⁹⁸ Con esta expresión la define SANZ DÍAZ-PALACIOS,J.A.(2004) Op.Cit.Pág.122; ALONSO GONZALEZ,L.M. (2007) lo consideraba un «procedimiento administrativo sui generis» *La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal.* Pág.17; PALAO

si existen o no indicios de delito que justifiquen el traslado del expediente a la vía penal.”¹⁴⁹⁹

Desde nuestra perspectiva -y por lo que ya llevamos avanzado- fue precisamente esta forma de asumir la conexión entre el procedimiento y el proceso¹⁵⁰⁰, el origen de los problemas que en la actualidad persisten¹⁵⁰¹. Consideramos del todo incompatible, por no decir imposible¹⁵⁰², que en el procedimiento tributario una vez observada la sospecha o indicio de delito fiscal, sea exigible a la Administración el reconocimiento de los derechos del contribuyente que operan en el ámbito punitivo penal hacia el procesado¹⁵⁰³, «sencillamente» porque el procedimiento tributario debe quedar paralizado desde ese momento, siendo este y no otro el único derecho, que todavía en sede tributaria deber ser reconocido al contribuyente, que en su reverso refleja la obligación de la Administración

TABOADA,C.(2008) se refería a ésta como «fase previa». El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario. Pág.121; RUIZ GARCÍA,J.R.(2011) lo denominaba «subprocedimiento» Op.Cit.Pág.10;

¹⁴⁹⁹ RIBES RIBES,A.(2007) Op.Cit.Pág.54. Etapa pre-procesal, que como señalara BERMEJO RAMOS,J.(1989) “cambia la orientación del expediente, puesto que el fin ya no será practicar la liquidación de la cuota eludida e imponer las sanciones pertinentes, sino recoger todo tipo de evidencias y circunstancias que fundamenten la existencia de indicios de delito, hacer una cuantificación de la cuota impagada y elaborar un informe técnico, que junto a las diligencias extendidas y los documentos relativos al caso, sirvan para ilustrar la posterior actuación del Ministerio Fiscal y la del órgano judicial competente.” Op.Cit.Pág.113. SANZ DÍAZ-PALACIOS,J.A. (2004) considera que -Cfr. Bermejo Ramos, J. (1991) Op.Cit.Pág.61 y 65- “la paralización del procedimiento administrativo no ha de estar fundamentada en meras sospechas, sino en indicios racionales de ilicitud penal. Posiblemente alcanzar este convencimiento no sea tarea fácil, pero, a pesar de lo arduo y complicado que pueda resultar, constituye una exigencia ineludible; la administración tributaria está abocada a «efectuar una labor interpretativa, no sólo de la norma fiscal, sino también de la penal a fin de poder apreciar qué supuestos de infracción, qué acciones u omisiones -en definitiva, qué conductas- pueden ser constitutivas de delito. Y hemos de tener en cuenta al respecto que la jurisdicción penal «no puede ni debe utilizarse como alternativa a la vía administrativa, con el fin de resolver problemas del procedimiento tributario sobre los que se encuentren (por la administración) dificultades de solución en su campo.”Op.Cit.Pág.72.

¹⁵⁰⁰ En esta línea se posicionaba también el Consejo para la defensa del Contribuyente, en su Propuesta 11/98, correspondiente a la Memoria de 1.998, cuando advertía como posible solución “Introducir, en el seno del propio procedimiento inspector, una fase diferenciada, en cuya virtud, desde el mismo momento en que las actuaciones inspectoras se encaminasen a investigar hechos posiblemente constitutivos de responsabilidad penal, dichas actuaciones se acomodasen necesariamente a las exigencias que comporta toda investigación criminal. Para mejor cumplimiento de lo aquí indicado, podría establecerse la remisión del expediente administrativo a las unidades especializadas en la revisión de presuntos delitos contra la Hacienda Pública y que éstas realizaran sus actuaciones acomodándose a las existencias y garantías de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando fueran necesarias actuaciones inquisitivas o adicionales para determinar la procedencia o no de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al Órgano Judicial competente.”.Pág146.

¹⁵⁰¹ En otro caso, el Tribunal Supremo en Sentencia de 10 de octubre de 2001, no hubiera hablado de la necesidad de una actuación previa de la Administración que cuantificara o liquidara el monto de la defraudación para que el órgano penal pudiera dirigir el procedimiento contra el presunto culpable; como tampoco hubiera establecido la Fiscalía General del Estado, en su Instrucción de 1995, el esquema a seguir por la Administración una vez observados los indicios de delito; como tampoco existiría un procedimiento paralelo destinado a confeccionar la principal prueba de la acusación, como es el expediente administrativo que se traslada a la Jurisdicción penal. Si todo lo anterior ha tenido una razón, no es otra que la ausencia de regulación positiva de la conexión entre el procedimiento y el proceso.

¹⁵⁰² Tal y como la conexión entre el procedimiento y el proceso se encuentra legislada en el momento en que nos encontramos.

¹⁵⁰³ Cuestión distinta es la obligada y exigible penetración de los principios penales en el procedimiento sancionador tributario.

de advertir a éste que, la paralización se produce por motivo de las circunstancias observadas. A partir de nuestra afirmación, los derechos del ya presunto defraudador será una cuestión a proteger bajo las reglas y principios del proceso penal; cualquier otra forma que pretenda homologar y conciliar las actuaciones de una Administración incompetente en materia de investigación delictiva, tratando de justificar la extensión de actuaciones indagatorias con fines distintos a los propios del procedimiento, con el presunto objetivo de suplir las deficiencias organizativas o estructurales que puedan resultar en la Jurisdicción a la que se deben trasladar los hechos, o en su caso evitar al contribuyente un posible proceso al no gozar de consistencia la sospecha advertida¹⁵⁰⁴, no es más que una excusa para no abordar el verdadero problema, que no es otro que la práctica viciada de un procedimiento¹⁵⁰⁵, como el tributario¹⁵⁰⁶, que teniendo como única finalidad la comprobación e investigación para -en su caso- regularizar la situación tributaria del contribuyente, sirve de pre-instrucción tanto, para la posible práctica de un expediente sancionador, como en su caso para tratar de fundamentar -como última y cuestionable actuación de la Administración tributaria- la reacción punitiva del Orden penal¹⁵⁰⁷, al

¹⁵⁰⁴ A esto se refiere RIBES RIBES,A.(2007) cuando señala que “No se pretende con ello que la Administración deba realizar una interpretación penal a fin de concluir que comportamientos son constitutivos de delito y cuales no, tarea ésta que compete exclusivamente a los órganos judiciales, pero si evitar las indeseables consecuencias derivadas de un indiscriminado traslado del expediente a la vía penal, tales como el colapso de estos órganos o la innecesaria paralización de los servicios de la Inspección Tributaria, sin olvidar la consiguiente merma de seguridad jurídica para los contribuyentes que dicha actuación conllevaría.” Op.Cit.Pág.66.

¹⁵⁰⁵ Para LOPEZ MARTINEZ,J.(2001), en referencia a la separación de procedimientos -que nosotros traemos al procedimiento ad intra de la Administración- “nos encontramos ante un problema mas de práctica viciada, de comportamientos preconstitucionales sancionados por el Tribunal Constitucional, que ante un verdadero problema de derecho positivo”. Como bien sitúa el Autor “los procedimientos han de ser separados porque los fines y los principios aplicables en los mismos son distintos. Y si los separamos, las actuaciones que se realicen y las armas que se emplean, en cada uno de ellos, han de ser proporcionadas y fundamentalmente adecuadas al fin: en el de regularización, la localización de los hechos imposables y las bases tributarias no declaradas o no declaradas totalmente. Pero nada más. En el sancionador tributario, no sólo la constatación de los hechos, sino su imputación al tipo objetivo, a las condiciones de imputabilidad y culpabilidad del sujeto, para lo que habrá de realizarse una actividad probatoria, no idéntica sino absolutamente diferente a la realizada en el procedimiento de gestión tributaria. Así, si se incorpora en el sancionador los hechos o las pruebas del procedimiento de regularización y con este sólo elemento probatorio se pretende la carga de la prueba exigida para la sanción tributaria, una de tres: o estamos violentando la Constitución volviendo a épocas desterradas de la responsabilidad objetiva -quizás esta inercia administrativa condicione el juicio al precepto analizado-; o no se ha cumplido el principio de la adecuación al fin en el procedimiento de gestión tributaria, yendo más allá de lo que le está facultado, utilizando deberes y sanciones para obtener pruebas que por tal motivo serían ilícitas; o encierra una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables y a la propia literalidad del art. 33.2 de la LDGC.” Op.Cit.Pág.16-17.

¹⁵⁰⁶ Unido como veremos, a una utilización desmedida de los datos que el contribuyente facilita a la Administración -y más que a ésta a una Agencia a la que se le ha delegado la gestión de los tributos- bajo el paraguas constitucional del deber de contribuir, cuya única finalidad es la tributaria, y no el acopio de información para una eventual reacción sancionadora que por el incumplimiento de estos deberes se produzca.

¹⁵⁰⁷ Como señala SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.(.004) “Los resortes administrativos que se accionan desde que se sospecha la ilicitud penal de los hechos hasta el momento en que, verdaderamente, se aprecian indicios racionales de delito contra la Hacienda Pública y la administración tributaria se inhibe, no responden, en principio, a la finalidad propia de los procedimientos de liquidación y sancionador”.Op.Cit.Pág.48. BERMEJO RAMOS,J.(1989) por su parte opinaba que “el campo que va desde que se «vislumbra» la posible existencia

quedarle vetado a la Administración tributaria, la sanción de una contravención impositiva que por su cuantía e intencionalidad, se encuentra tipificada con carácter orgánico, como otra -que no distinta- reacción del *Ius Puniendi* del Estado.

Para abordar la evolución del procedimiento *ad intra* (o de la Administración tributaria) concebido y permitido, con la única finalidad de pre-instruir la compleja cuestión de un posible delito de defraudación tributaria, y así facilitar a la Jurisdicción penal su comprensión y tramitación, consideramos necesario recordar los orígenes que principiaron éste¹⁵⁰⁸.

del delito hasta que se llega al motivado convencimiento de que concurren esos «indicios racionales de delito fiscal», discurre por caminos de actuación complicados y distintos de los que normalmente se siguen en la inspección fiscal. El objetivo final, en estos casos, no consiste sólo en la práctica de una cuantificación técnico-tributaria de cuotas impositivas, sino además en la recogida y primera calificación penal de todo un conjunto de evidencias, hechos y circunstancias en torno a la conducta del contribuyente”. Op.Cit.Pág.112, abundando el Autor (1991) que “la Inspección debe llegar hasta el final en sus investigaciones y sólo cuando haya probado con suficiente certeza los hechos constitutivos del delito es cuando debe cesar en sus actuaciones y dar traslado al Ministerio Fiscal.” Op.Cit.Pág.64.

¹⁵⁰⁸ Con anterioridad -*Vid* Apartado VI. de la Primera Parte de nuestro trabajo- ya tuvimos la ocasión de situar las actuaciones que la Administración desarrollaría con carácter previo al inicio del proceso penal -entre otras- en, la Instrucción de la Administración de 24 de julio de 1876, que establecía en su artículo 149 “Para imponer las penas de que trata este capítulo, los procedimientos serán exclusivamente administrativos”, para regular su artículo 150 “A los Tribunales corresponde entender sobre delitos comunes que puedan cometerse al realizarse las defraudaciones, de las cuales cuidará la Administración de darles parte.” El Reglamento provisional para la administración y cobranza del Impuesto de Consumos de 21 de junio de 1889 recogía en su artículo 301 que “Para imponer las responsabilidades de que trata el capítulo, los procedimientos serán exclusivamente administrativos. A los Tribunales corresponde entender en los delitos que puedan cometerse al realizar las defraudaciones, y al efecto la Administración deberá darles parte de los que se ejecuten con motivo de las introducciones de especies sujetas al impuesto.” El Reglamento de Impuesto de Consumos de 30 de agosto de 1.896 disponía en su Artículo 167 que: “Para imponer la responsabilidad de que trata el capítulo anterior, los procedimientos serán exclusivamente administrativos. A los Tribunales compete declarar y exigir la responsabilidad que corresponda por los mismos hechos con arreglo al Código Penal según determinan los artículo 20 de la ley de 30 de junio de 1892 y 56 de la de 5 de agosto de 1893. En el expediente administrativo se hará constar y se tomará en cuenta, si la defraudación se realizó a mano armada o en cuadrilla, el número de los responsables, si estos son defraudadores por una o mas veces, y las demás circunstancias que han concurrido en el caso. A efectos del procedimiento judicial, la Administración de Hacienda remitirá al Tribunal competente el tanto que corresponda, una vez resuelto el expediente administrativo.” En el Reglamento de 26 de marzo de 1927, de Derechos Reales y Transmisiones de Bienes, el Artículo 220 establecía que sería el Delegado de Hacienda, previo informe del Abogado del Estado, el competente para imponer la responsabilidad propuesta por el Liquidador, fijando la cuantía de la multa, y dando traslado al Juez municipal -tramitándose la cuestión por el Juicio de Faltas, conforme al Libro VI de la LECrim- quien era el competente para imponer la pena de arresto. No obstante, si se promoviera reclamación económico-administrativa contra el acuerdo del Delegado de Hacienda, no se daría cuenta al Juzgado hasta que existiese resolución firme que pusiera término a la cuestión. Situación que como ya vimos se mantuvo a través del Artículo 227 del Reglamento del Texto Refundido de 7 de noviembre de 1947, en el Artículo 56 de la Ley de 21 de marzo de 1.958, en el Artículo 244 de su Reglamento de fecha 29 de febrero de 1959, y también en el Artículo 150 del Decreto 1018/1967 de 6 de abril, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.” En cuanto a éstos últimos, *Vid.* el Apartado VI.III.III.- de la Primera Parte de nuestro trabajo.

El problema donde entendemos que radica la cuestión, no fueron los cien años de inactividad de la Administración tributaria en relación a las posibles causas de delito de defraudación, sino los más de ciento cincuenta años en que la Administración fue soberana a la hora de decidir las consecuencias sancionadoras de los ilícitos tributarios que, desde el breve paréntesis de la LMURF no ha significado otra cosa, que tratar de justificar unas actuaciones tributarias, bajo la particular aplicación de lo dispuesto por el artículo 77.6 de la LGT (1985-1995) cuyo desarrollo reglamentario, carece de la habilitación legal suficiente para servir de pilar

La Circular de la Fiscalía del Tribunal Supremo 2/1978, de 20 de abril, sobre persecución del delito fiscal ya advertía que las pruebas practicadas en el expediente administrativo, no siendo vinculantes para los Tribunales, constituirían la pieza fundamental de la instrucción, lo que sin duda entendimos, propiciaba que la Administración tributaria formara un expediente que, a nivel probatorio, surtiera los efectos pertinentes en el proceso. La Instrucción 2/1980, de 15 de octubre de 1980 de la Inspección Central, sobre criterios a seguir en la formación de actas en supuestos de infracción administrativa y otras con posible relevancia penal, establecía la necesidad de documentar en diligencias todas las actuaciones inspectoras anteriores a la redacción del acta, reflejando en especial la negativa u obstrucción a la actuación inspectora, así como las anomalías formales o sustanciales en la contabilidad, con descripción de éstas -que no eran otros que los entonces elementos del tipo penal- sin que en diligencia se debieran recoger, juicios de valor, apreciaciones u opiniones del Inspector. La Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de denuncias por posibles delitos fiscales -origen, pensábamos y, mantenemos del procedimiento *ad intra*-, anteponeía la observación de hechos y conductas de posible carácter delictivo a la firmeza de la liquidación, constituyendo ésta última el requisito final para trasladar el expediente al Delegado de Hacienda, estableciendo con carácter preciso que, a la denuncia por delito fiscal -de la que se precisaba, no había que dar conocimiento al interesado- se acompañaría la documentación que revelara los indicios del delito, advirtiendo del valor de los informes emitidos, que en su conjunto debían facilitar la actuación del Ministerio Fiscal y de la Instrucción penal¹⁵⁰⁹. La Orden Ministerial de 7 de enero de 1985, centralizó a través de la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, las actuaciones de investigación y seguimiento de aquellos expedientes que a juicio de la Inspección reunieran circunstancias determinantes del ánimo de defraudar. La Orden de 18 de diciembre de 1985, establecía la designación de una Unidad Regional de Inspección que continuaría las actuaciones de investigación, una vez

que justifique el desarrollo *ad intra* de un procedimiento de la Administración dirigido a vaciar de contenido, la obligada paralización de las actuaciones tributarias y su traslado a la Jurisdicción penal, dotándolo de un marco procedimental de carácter residual, inserto en normas de carácter organizativas, delegadas para su confección y aprobación a los mismos órganos que han de aplicarlas, y por tanto no sometidas al control de legalidad pertinente.

¹⁵⁰⁹ No se diferencia la anterior, de lo que en el apartado III.- de la Primera Parte de nuestro trabajo, tuvimos la ocasión de observar en relación a las actuaciones previas al proceso penal. Si bien en aquel momento no existía una separación estamental en los delitos de defraudación, existiendo un único cuerpo normativo -La Ley de 3 de mayo de 1830 -que regulara los delitos de defraudación contra la Real Hacienda, si extrapolamos las normas de conexión a la actualidad advertimos que, el Subdelegado -Art.152- proveería todas las diligencias que completaran el sumario y condujeran a acreditar la perpetración del delito en todas sus circunstancias, procediendo -Art. 154- una vez concluido el sumario, a recibir las confesiones de los procesados, entregando el procedimiento al oficio fiscal para que formulara la acusación.

surgida en el actuario la sospecha delictiva. La Circular de 8 de mayo de 1986 de la Dirección general de Inspección Financiera y Tributaria, disponía que la Unidad Regional de Inspección -y en su caso la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude- extenderían cuantas diligencias procedieran para recoger todos los hechos que pusieran de manifiesto la existencia de delito, e incluso “*la concurrencia de la condición objetiva de punibilidad prevista*” entonces en el artículo 349 del CP. Por último, la Orden Ministerial de 26 de mayo de 1986, que desarrollaba ciertos aspectos del RGI(1986), tras establecer la comunicación entre el actuario, Inspector Jefe y Unidad Regional, disponía la actuación de una Unidad regional distinta, bien para la continuación de las actuaciones, bien para “*dirigir*” las actuaciones de la Unidad inspectora original.

Es evidente, por mucho que se quiera justificar, que la Administración no se limita a contrastar -como ya aconsejara la Fiscalía General del Estado en mayo de 1995- determinadas circunstancias antes de practicar el traslado del tanto de culpa, de modo que éste no se produjera de una forma mecánica ante la observación de posibles indicios de delito, sino que el ejercicio de contraste, se materializaba en una verdadera investigación¹⁵¹⁰, que como desprendían las órdenes explícitas recogidas en las distintas Resoluciones, Instrucciones y Órdenes, no solo debía de evidenciar la existencia de un delito, sino facilitar en su caso -a través de la prueba- las actuaciones del Ministerio Fiscal e incluso, la práctica de la instrucción penal. Esta actividad de la Administración, precisamente por la imposible adjetivación mecánica que conlleva cualquier actuación de ámbito personal, es la que conduce a que los procedimientos de comprobación e investigación, el sancionador y en su proyección al proceso penal, confundan y mezclen cuestiones que por su naturaleza y finalidad debían -y deben- ser independientes e independizadas a la hora de ser sustanciadas en cada ámbito, en función del objetivo, derecho u obligación, que pretenda ser obtenido, reconocido, protegido o subsanado¹⁵¹¹.

Situadas las notas características que rodean hasta el momento este procedimiento *ad intra* -desarrollado con carácter general de forma paralela, simultánea o posterior, al de

¹⁵¹⁰ Coincidimos con SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.(2004) cuando afirma que “El objetivo no es ya regularizar, si fuera preciso, la situación fiscal del sujeto e imponerle, en su caso, la correspondiente sanción tributaria, sino cerciorarse de que existen indicios de criminalidad y elaborar un expediente que remitir, si procediera, al ministerio Fiscal o a la jurisdicción penal.” Op.Cit.Pga.49

¹⁵¹¹ En este sentido y, refiriéndonos a la comunicación de datos entre el de regularización y el sancionador, señalaba LOPEZ MARTINEZ,J.(2001) ante las posiciones que optaban por demandar la incomunicabilidad entre procedimientos, la inconstitucionalidad del artículo 34.2 de la LDGC, la anticipación del derecho a no declarar en el propio de regularización, o la aplicación de sistemas alternativos como la estimación indirecta o la objetiva, que éstas no hacían más que “profundizar exponencialmente en el mal que se quiere obviar” en referencia a la incorrecta “traducción jurídica de los principios que deben regir en los procedimientos tributarios”. Op.Cit.Pág.15.

comprobación e investigación- un siguiente paso para su consolidación, vino servido por la Ley 31/1990, de 27 de diciembre¹⁵¹² por la que se creó la Agencia Estatal de la Agencia Tributaria¹⁵¹³, en la que en su artículo 103.Nueve preveía¹⁵¹⁴:

“Para colaborar con los servicios correspondientes de la Agencia en la investigación y persecución del fraude fiscal, se crea una Unidad especializada en dicha materia que dependerá orgánicamente del Ministerio del Interior. Las funciones de la Unidad de desempeñarán de acuerdo con las directrices de la Agencia y encuadradas en sus planes de trabajo, sin perjuicio de las competencias y caracteres propios de la policía judicial. En dicho desempeño, los funcionarios de la Unidad tendrán acceso a la información con trascendencia tributaria de los contribuyentes cuya investigación se les encomiende y a los datos, informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria referentes a los mismos, con las mismas obligaciones de secreto y sigilo previstas en el apartado cuatro. 8 para el personal de la Agencia.”¹⁵¹⁵

¹⁵¹² De Presupuestos Generales del Estado para 1991. BOE N°311 de 28 de diciembre.

¹⁵¹³ Artículo 103.Uno. “1. Se crea, integrado en las Administraciones Públicas Centrales y adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda a través de la Secretaría de Estado de Hacienda, y con la denominación de «Agencia Estatal de la Administración Tributaria», un Ente de Derecho Público de los previstos en el artículo 6.5 de la Ley General Presupuestaria, con personalidad jurídica propia y plena capacidad pública y privada. 2. La Agencia Estatal de Administración Tributaria es la organización administrativa responsable, en nombre y por cuenta del Estado, de la aplicación efectiva del sistema tributario estatal y de aquellos recursos de otras Administraciones Públicas nacionales o de las Comunidades Europeas cuya gestión se le encomiende por Ley o por convenio. 3. Corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria desarrollar las actuaciones administrativas necesarias para que el sistema tributario estatal se aplique con generalidad y eficacia a todos los contribuyentes, mediante los procedimientos de gestión, inspección y recaudación tanto formal como material, que minimicen los costes indirectos derivados de las exigencias formales necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.”

¹⁵¹⁴ Acudimos a la expresión “preveía” puesto que nada hemos encontrado en relación a esta Unidad. Sin responder a la estructura señalada en el artículo 103.Uno, la D.A. quincuagésima sexta de Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social -BOE N°313, de 31 de diciembre- añadiría un apartado sexto al artículo 103 con la siguiente redacción: “6. Especialmente, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos. A este fin la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales especializados en el ejercicio de dicha función de auxilio.”; redacción que quedaría modificada por la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social -BOE N°313, de 30 de diciembre- que, en su D.A. trigésimo cuarta dispondría: “Especialmente, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye. A este fin, en el marco de los correspondientes convenios de colaboración, la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá medios humanos y materiales para el ejercicio de dicha función de auxilio.” En cualquier caso las actuaciones de la Agencia Tributaria quedan enmarcadas, en cuestiones relativas a delito fiscal, dentro del ámbito de la cooperación y auxilio, y no en el desarrollo de actuaciones propias de investigación de posibles causas delictivas.

¹⁵¹⁵ Cuestión de extraordinaria importancia, y a la que en su momento le daremos el tratamiento debido, es el régimen económico que se atribuye y, que como señala el Art.103.Uno.3 Párrafo 2º “La Agencia entregará al Tesoro Público la recaudación obtenida minorada en los gastos de gestión a que se refiere el apartado cinco. b) del presente artículo y que sean necesarios para la consecución de los objetivos que se le asignan.” Establecía el meritado artículo 103.Cinco “La Agencia se financiará con arreglo a los siguientes recursos: b) Un porcentaje de la recaudación que resulte de los actos de liquidación realizadas por la Agencia respecto de los tributos cuya gestión realice.” Quedaría modificada esta redacción por el apartado doce de la D.T. decimoséptima de la Ley 18/1.991, de 6 de junio, del IRPF -BOE N°136, de 7 de junio-: “b) Un porcentaje de la recaudación que se derive de los actos de liquidación y de gestión recaudatoria o de otros actos administrativos acordados o dictados por la Agencia, en el ámbito de la gestión tributaria que tiene encomendada (...) Los mayores ingresos producidos por este concepto con respecto a las previsiones iniciales incrementarán de forma automática los créditos del presupuesto de gastos de la Agencia, por el procedimiento establecido en el apartado seis.2 de esta disposición.” Como nota al respecto, destacar la anterior Resolución -derogada al año siguiente- de 3 de noviembre de 1.986 de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre descripción general del baremo de distribución del complementos de productividad de

La primera disposición -una vez activa la AEAT- en relación al procedimiento *ad intra* que venimos comentado, se produjo por la Resolución de 24 de marzo de 1992¹⁵¹⁶. En su apartado trece, se establecían las siguientes actuaciones ante la observación de posibles delitos contra la Hacienda Pública:

“1. Cuando las Unidades regionales o Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, lo pondrán en conocimiento del Inspector regional, quien podrá disponer, previa consulta a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad o Unidad regional de Inspección.

La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal actuará directamente en expedientes iniciados por ella misma o por otros órganos y Dependencias inspectoras cuando así lo acuerde el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, a propuesta del Jefe del Área de Servicios especiales y Auditoría.

Los expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, se pondrán en conocimiento del Jefe de la Oficina, quien, previa consulta al Jefe del Área de Servicios Especiales y Auditoría, decidirá su continuación por un Equipo de esa Oficina, o propondrá al Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria su continuación por la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal.

Los acuerdos que impliquen un cambio de Unidad u órgano de Inspección, se notificarán a los obligados tributarios.

2. La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública. A estos efectos, los Inspectores regionales comunicarán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias, que se produzcan hasta la terminación del expediente.”

funcionarios integrados en las Unidades Regionales de Inspección y en las Unidades de Inspección de las Administraciones de Hacienda y otros puestos de Inspección -BOE N°281 de 24 de noviembre-, las Unidades de Inspección, verían incrementado el salarios de sus integrantes, a través de un sistema de puntos que integraba tanto, la cantidad de trabajo realizado y, eficacia y calidad del trabajo, cuantificadas a través de las diferencias liquidadas a partir de los datos declarados por el sujeto pasivo, accediendo a una mayor puntuación si se superaba cada tramo de la escala. Preveía esta Resolución el incremento de puntos de hasta un 50% en el caso de diligencias que constaran una infracción de defraudación, que la infracción fuera calificada grave, o que la base se hubiera determinado por estimación indirecta. Entre las circunstancias subjetivas a la hora de valorar el conjunto de puntos otorgados a la Unidad de inspección se tendrían en cuenta, entre otras: la investigación de cuentas bancarias, la dificultad de algunas actuaciones y, el delito fiscal. De forma meramente ejemplificativa se otorgaba un punto por cada por cada 100.000 pesetas descubiertas en el IRPF y 200.000 si correspondía al Impuesto sobre Sociedades, así como un punto por cada porción de base imponible que devengara deuda a favor del Tesoro. Los puntos finalmente se traducían en «puntos-productividad» obteniendo el valor del punto conforme a la bolsa de productividad asignada anualmente a cada Unidad por la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. Vid. en este sentido MARTINEZ HORNERO,F.J. (2002) *Idoneidad de la potestad sancionadora de la Inspección*. Pág.3; y ARIAS VELASCO,J.(2002) *Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda*. Pág.43 y ss.

¹⁵¹⁶ Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°77, de 30 de marzo. Desde su entrada en vigor, ha sido objeto de más de veinte modificaciones, desde 30 de marzo de 1992 hasta 27 de noviembre de 2.015. Vid Gral. BOE.

Esta resolución, ha sido objeto de diversas modificaciones que afectaron principalmente a la organización jerárquica de la AEAT¹⁵¹⁷, situando en relación al procedimiento por delito fiscal, las siguientes:

- La Resolución de 16 de febrero de 1996¹⁵¹⁸, que en su apartado quinto, regularía las actuaciones relativas a posibles delitos contra la Hacienda Pública, en relación a las Unidades Regionales o Provinciales de Inspección, indicando que, cuando se apreciara la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, se pondrían formalmente en conocimiento del Inspector regional, quien podría disponer la continuación de las actuaciones por la misma u otra unidad.

- La Resolución de 17 de febrero de 1998¹⁵¹⁹, que incorporaría en el apartado tercero la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos, asignándole las funciones de, integración y comunicación a la Inspección de los Tributos de criterios en materia de delitos contra la Hacienda Pública, la elaboración de los criterios que debían seguirse en orden a la tramitación de los posibles delitos contra la Hacienda Pública, el asesoramiento a los servicios de inspección, en relación con los expedientes que éstos tramiten, cuando de los mismos pudieran apreciarse indicios de delito contra la Hacienda Pública.

- La Resolución de 20 de marzo de 2003¹⁵²⁰, que en primer lugar establecía las actuaciones de la Inspección de tributos a nivel Regional, en relación al delito fiscal, que pasando a integrarse -apartado Cinco.4.3.1- como “Actuaciones Especializadas”, tendrían por objeto “el apoyo en las funciones encomendadas al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en materia de análisis de los expedientes y, en su caso, remisión al Delegado Especial de la Agencia Tributaria para su envío al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, en aquellos supuestos en los que el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse

¹⁵¹⁷ Para una exposición detallada de las normas de organización de la AEAT y de las funciones de la Inspección de los tributos, en relación al procedimiento «ad intra» Vid. COLLADO YURRITA,P. (1996) Op.Cit.Pág.68-76; RIBES RIBES,A. (2007) Op.Cit.Pág61-64; ESPEJO POYATO,I. (2012) Op.Cit.Pág.130-140;

¹⁵¹⁸ Resolución de 16 de febrero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de reorganización de determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°44, de 20 de febrero. En cuanto a los expedientes iniciados por los Equipos de la Oficina Nacional de Inspección en los que se apreciaran hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, disponía la anterior Resolución que, se pondrían formalmente en conocimiento del Jefe de la oficina, quien podrá disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro equipo de esa oficina.

¹⁵¹⁹ Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la inspección de los tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°54, de 4 de marzo.

¹⁵²⁰ Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°71, de 24 de marzo.

dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública”; para en segundo lugar, establecer, los criterios de actuación de los Equipos y Unidades de Inspección -apartado Siete.2- en los que se aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, regulando su traslado formal al Jefe de la Oficina Nacional de Inspección, Oficina Nacional de Investigación del Fraude o Dependencia en la que se integre dicho Equipo o Unidad, quien podría disponer la continuidad de las actuaciones por el mismo u otro Equipo o Unidad.

Señaladas las anteriores, cualquier desarrollo en el presente trabajo que tratara de analizar y concretar el entramado que representa el traslado de los hechos presuntamente delictivos, entre las distintas esferas jerárquicas, funcionales o competenciales de la Administración tributaria, sería un vano intento de nutrir nuestro trabajo con normas internas de carácter organizativo que, a parte de desviar la atención de nuestra línea de exposición, entendemos, no debieran proyectar sus efectos más allá de la particular repercusión que hayan de tener en su fuero interno, cuando además el factor común que se deduce de la simple lectura de éstas¹⁵²¹ -en relación a la conexión entre el procedimiento y el proceso- no es sino una actuación que queda al margen de las disposiciones normativas, que con rango de Ley o Reglamento, deber dotar de cierta seguridad jurídica las relaciones que se produzcan entre la Administración y los contribuyentes¹⁵²².

Desde la anterior precisión¹⁵²³, y midiendo la línea en la que nos pretendemos mover con nuestra exposición, si consideramos necesario establecer los efectos que van a

¹⁵²¹ Otras Ordenes, Instrucciones y Notas, a las que es posible tener acceso, se encuentran a través de los distintos autores que, como ESPEJO POYATO,I.(2012) se atrevieron a “desbrozar” el camino para tratar de entender la “intrincada selva” por la que se transita, en el asunto que tratamos. *Vid.* Op.Cit.Pág.134. En el mismo sentido *Vid.* las citadas por MERINO SAENZ,L.(2000) Op.Cit.22-26 y SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A. (2004) Op.Cit.Pág.105 y ss, que generalmente responden a “Notas de Coordinación” entre departamentos de la AEAT.

¹⁵²² Con carácter general la Inspección de los Tributos queda estructurada dentro del esquema general de la AEAT por los siguientes Órganos: De ámbito Nacional: la Oficina Nacional de Inspección (ONI), la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF), la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI), la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, la Unidad de Coordinación de Grupos, y la delegación Central de Grandes Contribuyentes. De ámbito Territorial: las Dependencias Regionales de Inspección y la Unidades Regionales de Inspección (URI); en los anteriores, Inspectores Jefe, Inspectores de Hacienda, los Subinspectores y Técnicos de hacienda y, los Agentes Tributarios. Sobre los aspectos estructurales de esta organización, *Vid.*, GUIO MONTERO,F. (1999) *El contribuyente ante la Inspección de Hacienda*.

¹⁵²³ Suscribiendo las palabras de ESPEJO POYATO,I.(2012) cuando se refiere a “la confusión existente, derivada de un incompleto conocimiento de aspectos fundamentales de -se refiere la Autora a la AEAT- su organización y funcionamiento”, así como a que “una parte importante de las confusiones doctrinales y jurisprudenciales en el análisis de los aspectos procedimentales del delito fiscal obedece a un más que razonable desconocimiento del detalle de la «normativa» de organización y funcionamiento de la AEAT.” Op.Cit.Pág.132-133; a lo que nosotros añadimos el profundo desconocimiento que la gran mayoría de operadores que intervienen en un procedimiento-proceso por delito fiscal (salvo los propios de la AEAT) tienen acerca de las actuaciones que entre el Actuario, Inspector-Jefe, Servicios Jurídicos de la AEAT, Abogacía del Estado, Inspección Regional, y demás, se producen desde que surgen los primeros indicios de

producir las actuaciones de los distintos Órganos de la Administración tributaria, a partir de la practica esta normativa interna.

En contra de lo que pudiera parecer, el procedimiento *ad intra* (fase pre-procesal, o subproceso) no se inicia por un acto concreto de la Administración, como puede ser la emisión de una diligencia o de un informe, sino por la sospecha que surge cuando el importe económico derivado del incumplimiento de una determinada obligación tributaria puede resultar por encima del umbral económico establecido en la norma penal. Esta sospecha, puede nacer -entre otros- bien a partir de los datos que la Administración maneja sobre los contribuyentes¹⁵²⁴, a partir de una denuncia, por comunicación judicial, o a raíz de un procedimiento de comprobación e investigación¹⁵²⁵.

un presunto delito, hasta que el expediente administrativo se traslada al Ministerio Fiscal, o al Juzgado de Instrucción, que como bien señalaba la Autora “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.” *Ibidem*. Pág. 132.

¹⁵²⁴ A título de ejemplo señalamos -sobre el periodo que nos situamos- los siguientes modelos tributarios -en sus primeras versiones-, y actuaciones de la Administración tributaria, a través de las cuales ésta podía tener conocimiento del posible incumplimiento -formal y material- de un contribuyente: Resolución de 24 de noviembre de 1980 -BOE N°296, de 10 de diciembre- de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueban los modelos e instrucciones de resúmenes anuales de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades (Modelos 190 y 191). Orden de 12 de noviembre de 1985 -BOE N°275, de 16 de noviembre- por la que se aprueban los modelos de declaraciones-documentos de ingresos de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades por rendimientos del capital mobiliario, así como los modelos de declaraciones resumen anual (Modelos 193, 194, 196 y 198). El R.D. 2529/1.986, de 5 de diciembre -BOE N°297 de 12 de diciembre- por el cual se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas (Modelo 347), que señalaba a su inicio “La Administración de la Hacienda Pública necesita conocer las transacciones entre empresarios y profesionales y disponer de la información derivada de las declaraciones de esto acerca del volumen de sus operaciones con terceras personas, en aras de una gestión tributaria eficaz especialmente para el correcto desarrollo de las actuaciones inspectoras de comprobación e investigación.” La Orden del M.E.H. de 16 de marzo de 1993, por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias -BOE N°70, de 23 de marzo- justificaba la implantación de este modelo “para compensar la pérdida de información con trascendencia fiscal que se deriva de la desaparición de las declaraciones aduaneras y controles físicos de mercancías en el interior de la Comunidad”. Orden de 18 de febrero de 1999 -BOE N°44, de 20 de febrero- por la que se aprueba el modelo 191 de Declaración Anual de Personas Autorizadas en Cuentas Bancarias. En relación a los modelos de declaración anual, en los que consta debidamente la identificación de cada sujeto, la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, regulaba en su apartado Cuarto las funciones de la Unidad Central de Información -dependiente del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria- a través de “a) La captación de datos o antecedentes de cualquier naturaleza que obren en poder de una persona o Entidad y tengan trascendencia tributaria respecto de otras personas o Entidades. b) La comprobación del cumplimiento por cualquier persona o Entidad de la obligación de proporcionar datos o antecedentes derivados de sus relaciones con otras personas, cuando venga exigida con carácter general.” Un paso más en el tratamiento de datos, y del conocimiento que la AEAT podrá tener de las obligaciones formales y materiales de los potenciales contribuyentes se puede observar en la Resolución de 27 de octubre de 1.998 de la Presidencia de la AEAT -BOE N°266, de 6 de noviembre- por la que se crea la Oficina nacional de Investigación del Fraude (ONIF), en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. Por su parte, la Resolución de 21 de mayo de 1999, de la Dirección General de la AEAT de directrices generales del Plan de Control Tributario -BOE N°124 de 25 de mayo- entre otras disponía en su apartado Primero.3 “3.2 Control de obligaciones periódicas: Resulta del cruce de la información disponible en el vector fiscal de cada contribuyente -que contiene detalle de las obligaciones periódicas que debe cumplir- con su cuenta corriente de obligaciones, contraste que tiene por objeto detectar de forma inmediata los incumplimientos de la obligación de presentar dichas declaraciones. La existencia de niveles de referencia de ingreso para cada contribuyente y obligación también posibilita actuaciones cuando se detecten incumplimientos relativos, es decir, presentación de declaraciones periódicas por importes inferiores a los previstos en los correspondientes

Siguiendo la línea marcada por el artículo 77.6 de la LGT(1995) la única actuación requerida a la Administración una vez estimada que la infracción pudiera ser delictiva, consistía pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente y abstenerse de seguir el procedimiento¹⁵²⁶. Este trámite quedaría desarrollado por el artículo 5 del RST(1998), donde se disponía que los Jefes de las Unidades Administrativas remitirían las actuaciones practicadas, diligencias incoadas y el informe del funcionario competente, a los Delegados especiales o Directores de departamento, siendo éstos los que en su caso, pasarían las actuaciones a la Jurisdicción competente.

Comenzando por la expresión *actuaciones practicadas*, la imprecisión es absoluta; es posible extender su significado a un resumen escrito de las actuaciones -extremos que no obstante deberían constar en diligencia- al conjunto de documentos obtenidos con o sin colaboración del contribuyente -lo que se debería identificar como pruebas-, o a cualquier otro concepto que en la expresión utilizada pudiera tener cabida¹⁵²⁷.

Si atendemos a la utilización de la expresión *diligencias incoadas*, ya observamos en su momento¹⁵²⁸ que era posible distinguir distintos tipos de *diligencias*¹⁵²⁹ en función de la finalidad procedimental que se pretendiera; de un lado, observamos aquellas extendidas por motivo del desarrollo de las actuaciones de Inspección¹⁵³⁰, que quedarían incorporadas

niveles de referencia. 3.3 Control de declaraciones informativas: Comprende un conjunto de actuaciones preventivas destinadas a fomentar el cumplimiento voluntario y mejorar la calidad de la información de terceros declarada por los obligados tributarios. 3.4 Control de declaraciones anuales: Comprende actuaciones de comprobación extensiva -referidas a un importante número de contribuyentes- sobre las declaraciones anuales de IRPF, Impuesto sobre Sociedades e IVA, con objeto de subsanar errores y detectar y corregir las formas menos sofisticadas de fraude fiscal.”

¹⁵²⁵ En otro lugar -cuestión sobre la que volveremos en el presente trabajo- ya establecimos las formas directas, y las formas indirectas, a partir de las que la Inspección de los tributos podía tener conocimiento de un ilícito tributario de posible trascendencia penal, y sus consecuencias derivadas. MARTI ANGULO,J.L.(2015) *El traslado del tanto de culpa en el procedimiento tributario y el Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria*. Pág.93

¹⁵²⁶ Es de resaltar que desde la L.10/1985, de 26 de abril de reforma de la LGT, las normas tributarias siempre se han referido al momento que se debía de practicar el traslado del tanto de culpa, bajo la expresión: cuando la infracción, la acción o la omisión “pudiera ser delictiva”. Al ser la acción, omisión o infracción posiblemente delictiva, el ámbito subjetivo del ilícito, abandona el ámbito de la tipificación de la posible infracción tributaria para ser una cuestión perteneciente al juicio de la antijuridicidad, tipicidad y culpabilidad penal, por lo que cualquier juicio de valor sobre este elemento del tipo, es una cuestión ya ajena a la Administración tributaria.

¹⁵²⁷ El artículo 7.4 del RGIT(1986) se refiere a “Datos, informes o antecedentes obtenidos por la Inspección de tributos”, sin mención alguna en el artículo 66 del RGIT(1986), del contenido del expediente, siendo éste el precepto reglamentario que regula el traslado del tanto de culpa.

¹⁵²⁸ Apartado III.III.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo, en relación al RGIT(1986).

¹⁵²⁹ Pese a que éstas quedaran reguladas con carácter exclusivo para constatar los hechos que, en el seno del procedimiento tributario, fueran relevantes en las relaciones que surgieran entre la Administración y el contribuyente.

¹⁵³⁰ Artículo 46.1 del RGIT(1986) “Son diligencias los documentos que extiende la Inspección de los tributos, en el curso del procedimiento inspector, para hacer constar cuantos hechos o circunstancias con relevancia para el servicio se produzcan en aquel, así como las manifestaciones de la persona o personas con las que actúa la Inspección.”

de inmediato al expediente administrativo¹⁵³¹, con la obligación de facilitarle copia al sujeto inspeccionado¹⁵³² y, que hacían prueba de los hechos que contuvieran¹⁵³³. Otras *diligencias*, que ya identificamos en su momento con las reguladas en el artículo 46.2¹⁵³⁴, se correspondían con las que deberían recoger los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector¹⁵³⁵, que no debiendo incorporar -como el resto de *diligencias*- valoración jurídica o personal del actuario en relación al posible delito fiscal¹⁵³⁶, sí deberían incorporar los hechos y circunstancias que evidenciaran éste, dado que la valoración quedaría incorporada a través de un documento independiente, como sería el *informe*. Un tercer grupo de *diligencias*, era posible encuadrarlo en aquellas que, al margen del procedimiento de comprobación e investigación, es decir utilizadas en el procedimiento *ad intra* una vez observadas circunstancias posiblemente delictivas y, conforme a lo establecido en el artículo 63 del RGIT(1.986)¹⁵³⁷ serían extendidas para constatar los hechos y circunstancias advertidas¹⁵³⁸, siendo suscritas bien por el Actuario que practicase las actuaciones, bien por el Jefe de Unidad, o bien por el funcionario designado a tal efecto para intervenir en las

¹⁵³¹ Artículo 59.1 RGIT(1986) “Las diligencias que extienda la Inspección de los tributos para hacer constar hechos o circunstancias, conocidos en el curso del procedimiento inspector y relativos al obligado tributario en las mismas actuaciones inspectoras, se incorporaran al respectivo expediente de inmediato.”

¹⁵³² Artículo 46.4 RGIT(1986) “De las diligencias que se extiendan se entregara siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones.”

¹⁵³³ Artículo 145.3 LGT(1985-1995) “Las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario.” Artículo 62 RGIT(1986) “1. las actas y diligencias extendidas por la Inspección de los Tributos tienen naturaleza de documentos públicos. 2. Las actas y diligencias formalizadas con arreglo a las leyes hacen prueba, salvo que se acredite lo contrario, de los hechos que motiven su formalización y resulten de su constancia personal para los actuarios.”

¹⁵³⁴ Artículo 46.2 RGIT(1986) “Las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias y pueden bien ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de aquellos hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, incorporándose en documento independiente la mera propuesta de la inspección con este fin.”

¹⁵³⁵ Tal y como señalaba el artículo 47.3.g del RGIT(1986) “3. En particular, la Inspección hará constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo: g) las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones.”

¹⁵³⁶ Como también advertíamos en su momento, el hecho de que el Actuario o “Funcionario competente” no debiera incorporar a una diligencia su juicio de valor o fundamentos jurídicos, con los que motivara la sospecha delictiva, no por esto y, conforme a lo establecido en el artículo 47.3.g, se dejarían de incluir en diligencia “las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y lleguen a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones”; lo único que exigía el RGIT(1986) era su inclusión, y no la advertencia o motivación por la que éstos pudieran ser delictivos.

¹⁵³⁷ Artículo 63.1 RGIT(1986) “Las diligencias de la Inspección de los Tributos serán suscritas por los funcionarios o el personal que practique las actuaciones de las que resulten los hechos o circunstancias que se reflejan en aquellas; o bien, por el Jefe del Equipo o Unidad o el actuario designado al efecto que intervenga en la práctica de tales actuaciones dirigiendo las mismas.”

¹⁵³⁸ En este sentido la Nota de Coordinación 1/99 -*Cfrs.* a ESPEJO POYATO,I.(2012) Op.Cit.Pág.141-142 pp- de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública destacaba que el contenido propio de las diligencias es solo la constatación de hechos y, por tanto, el actuario no debe hacer en las mismas apreciación jurídico tributaria ni penal alguna, ni formular al obligado tributario comunicación o advertencia respecto de la posible existencia de delito.

actuaciones¹⁵³⁹. Por tanto no resultaría extraño que, en el expediente administrativo pudieran -nosotros pensamos que «debieran»- finalmente quedar integradas las *diligencias* del procedimiento de comprobación e investigación, las *diligencias* en las que el Actuario del procedimiento -u otro designado a tal efecto- hubiera hecho constar las circunstancias que revelasen aspectos delictivos y, las *diligencias* que a partir de los trámites jerárquicos y, por las sucesivas actuaciones que se debieran constatar -para apostillarlas como documento público- emitieran otros órganos de la Inspección de los tributos.

Respecto a denominado *informe*, y como documento que anteriormente identificamos como uno de los que formarían el expediente de traslado, es posible distinguir a tres modalidades; el primero, que podría ser solicitado por la Autoridad judicial, por lo que respondería a la clasificación establecida en el apartado primero del artículo 48 del RGIT(1.986) como “*preceptivos conforme al ordenamiento jurídico*”, otorgando idéntico carácter a los solicitados -Art.48.1.b RGIT(1986)- por “*otros órganos y servicios de la Administración en los términos previstos en las leyes*”. Uno u otro entendemos, no estarían vinculados al expediente de traslado del tanto de culpa, bien por haber sido solicitado de forma expresa -Autoridad Judicial- o bien, por responder a otro motivo conforme a los “*términos previstos en las Leyes*”, advirtiendo que la LGT(1963-1995) no regulaba -como tampoco lo regula el art.66 del RGIT- la emisión de este tipo de *informes* como requisito para practicar el traslado del tanto de culpa. A partir de esta deducción, el informe que se adjuntara al expediente administrativo debería ser uno de los que “*en particular*” -Art.48.3 RGIT (1986)- se solicitaran a la Inspección (y no los que “*en particular*” la Inspección “*deberá emitir*” Art.48.2 RGIT 1986) lo que significaría que el *informe* que se emitiera para ser incorporado al expediente de traslado, quedaba al margen de los que se hubieran de emitir con la finalidad propia de las actuaciones¹⁵⁴⁰ de comprobación e investigación¹⁵⁴¹, y por tanto, con transcendencia tributaria¹⁵⁴². Por tanto

¹⁵³⁹ Nos referimos, como dispone la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1992 -y sus sucesivas modificaciones- al Funcionario que la Unidad de la Inspección Regional competente designe para continuar o supervisar las actuaciones presuntamente delictivas, puestas en su conocimiento por una Unidad de Inspección, de nivel jerárquico inferior.

¹⁵⁴⁰ Recordando aquí que, la Inspección de tributos tiene encomendada -art.1 RGIT 1986- “la función de comprobar la situación tributaria de los distintos sujetos pasivos o demás obligados tributarios con el fin de verificar el exacto cumplimiento de sus obligaciones y deberes para con la Hacienda Pública, procediendo, en su caso, a la regularización correspondiente.”

¹⁵⁴¹ Artículo 48.2 RGIT(1986): “2. En particular, la Inspección deberá emitir informe: (el subrayado es nuestro) a) para completar las actas de disconformidad o de prueba preconstituida que incoe. b) cuando resulte aplicable el régimen de estimación indirecta de bases tributarias o proceda la utilización de métodos indirectos. c) cuando se promueva la iniciación del procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria. d) para recoger los resultados de la comprobación de las regularizaciones o actualizaciones efectuadas por la empresa. e) cuando se solicite autorización para iniciar actuaciones de obtención de información cerca de personas o entidades que desarrollen actividades bancarias o crediticias y

el *informe* a que se refiere el artículo 5 del RST(1998)¹⁵⁴³ no se refiere a ni a aquel que es preceptivo, ni a aquel que es obligatorio emitir por parte de la Inspección, sino a otro tipo de *informe* que sería solicitado “*en particular*” por “*otros órganos o servicios de la Administración*”, que precisamente son los que actúan atendiendo a las reglas del procedimiento *ad intra*, eso sí, aprovechando la cobertura de normas de rango legal y reglamentarios dictadas para la consecución de fines y objetivos tributarios, distintos a los fines y objetivos que pretende dicho procedimiento, que únicamente regula los trámites organizativos y jerárquicos de una Agencia a la que se le ha delegado la gestión de los tributos¹⁵⁴⁴.

Lo realmente importante de este *informe*, consideramos nosotros, a efectos de la conexión del procedimiento y el proceso en relación a los derechos y obligaciones del contribuyente, no es la finalidad que pretende¹⁵⁴⁵, sino quien o quienes lo emiten y suscriben, cuando se emite, y sobre todo, que es lo sucede desde que surge la sospecha delictiva hasta que finalmente se materializa y rubrica el *informe*, o como veremos posteriormente, los *informes*. El artículo 48.3 del RGIT(1986) hacía referencia al “*Informe de la Inspección*” que habría de acompañar al expediente que se remitiera al Órgano judicial o al Ministerio Fiscal, si bien no llegaba a concretar si debía ser un *informe* de la Inspección actuante (Actuario o Equipo de Inspección) en el que nació la sospecha, o bien un informe de la Unidad de la Inspección Regional que había tenido -a partir del trámite jerárquico- conocimiento de las actuaciones, y que incluso, las habría continuado o

que afecten a movimientos de cuentas u operaciones conforme a lo dispuesto en el artículo 38 de este reglamento. f) para completar aquellas diligencias que recojan hechos que pudieran ser constitutivos de infracción tributaria simple, detallando las circunstancias que pudieran servir para graduar en su caso la sanción correspondiente. g) con el fin de recoger la propuesta de determinación de la cifra relativa de negocios para su ulterior asignación o de la proporción de tributación a efectos del impuesto sobre el valor añadido en relación con los regímenes forales de concierto o convenio.”

¹⁵⁴² Ante supuestos de delito fiscal, no consideramos aplicable lo previsto en el Artículo 48.4 del RGIT, al entenderlo dirigido a una finalidad exclusivamente tributaria: “Siempre que el actuario lo estime necesario para la aplicación de los tributos podrá emitir informe, justificando la conveniencia de hacerlo. Asimismo, los Jefes de los Órganos o entidades con funciones propias de la Inspección, cuando lo juzguen conveniente para completar actuaciones inspectoras, podrán disponer que se emita informe por los actuarios o emitirlo ellos mismos a la vista del expediente.”

¹⁵⁴³ Que se corresponde con el último párrafo del artículo 48.3 del RGIT(1986) “Así mismo, habrá de acompañar informe de la Inspección al expediente que se remita al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal, cuando se hayan apreciado indicios de posible delito contra la Hacienda Pública.”

¹⁵⁴⁴ Estos informes no responde a otra razón más que a ilustrar sin ningún género de duda el carácter delictivo de la defraudación, cuando el cauce legalmente establecido no requiere esta precisión, sino simplemente la denuncia de unos hechos y el monto aproximado del importe defraudado. Si la Jurisdicción penal requiere de mayor concreción, a parte de la evidente incongruencia de una prueba pericial sobre “Derecho Financiero y Tributario” -que es realmente de lo que trata el Informe- existen mecanismos de cooperación, e incluso la vía procesal de acudir a una prueba pericial -ya sobre cuestiones técnicas- que ilustre al Juez o Tribunal competente para sustanciar la causa.

¹⁵⁴⁵ Que como ya venimos señalando, es del todo lógico un cauce procedimental y documental que facilite la conexión entre el procedimiento y el proceso, con los límites precisos para no conculcar los derechos del contribuyente, y en su caso invalidar la prueba que ha de ser articulada en el proceso.

supervisado. El RST(1998) establecía que “*los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública*”, lo que tampoco permite asegurar que tanto las diligencias extendidas, como el informe, quedaran referidas a los que hubiera emitido el Actuario del procedimiento de comprobación e investigación, en el que surge la sospecha delictiva, o quedara referido a los que hubiera suscrito el “*funcionario competente*” integrado en la Unidad Regional de Inspección que de forma jerárquica debía supervisar las actuaciones, o continuarlas¹⁵⁴⁶.

Lo que si entendemos que con meridiana claridad establece el artículo 5.2 del RST(1998) es que lo que finalmente se trasladaría al Delegado o Director, con carácter previo a la remisión que éstos practicasen a la Jurisdicción penal, o al Ministerio Fiscal, serían “todas” las actuaciones practicadas. La siguiente cuestión que se debe plantear, es si finalmente al proceso penal terminan llegando “todas” las actuaciones practicadas en sede de la Administración tributaria, con independencia de los distintos órganos jerárquicos que

¹⁵⁴⁶ En este sentido, la Instrucción 1/1999, de 16 de julio del Director del departamento de Inspección Financiera y Tributaria, relativa al procedimiento sancionador regulado en el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, señalaba que: “Cuando el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, elaborará un informe al respecto, en el que se expondrán las razones de tal apreciación. Este informe contará con la firma de dicho funcionario, así como del jefe de equipo o unidad en la que se desarrolla la actuación en cuyo seno se descubrieron los indicios.” Por lógica, entendemos, debería emitir este informe el Actuario que advirtió la sospecha, que trasladaría a su Jefe de Unidad y éste a la Inspección Regional; no obstante, si las actuaciones continuaron en sede de la Inspección Regional, el informe debería ser firmado por el funcionario asignado, y por el Jefe de Inspección de la Unidad Regional. En éste ultimo caso, habría de preguntarse cual de los dos informes es el que debía acompañar al expediente administrativo: el primero por el que el Actuario original comunicaba a la Inspección Regional el supuesto delito, o el segundo que es donde, tras continuar las actuaciones, se manifiesta -no ya la sospecha- sino los indicios de delito. Desde otra perspectiva, la Unidad Regional de Inspección puede haber recurrido a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública -*Vid.* Apartado Octavo de la Resolución de 27 de octubre de 1.998 (BOE N°54 de 4 de marzo) que modifica la redacción del apartado tercero de la Resolución de la AEAT de 24 de marzo de 1.992-, para lo que señalaba la Instrucción 1/1999 que “Así mismo y junto al mencionado informe, en cualquier momento de la actuación inspectora, por lo tanto siempre antes del envío del expediente a la Jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, se podrá solicitar a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública la emisión de informe al respecto. La solicitud de este informe debe emanarse del Inspector Regional, del Jefe de la Oficina Nacional de Inspección o de los Delegados Especiales.” Los informes que emita la Unidad Central de Coordinación, no serían en ningún caso preceptivos o vinculantes, si bien indica la Instrucción 1/1999 que “En los expedientes relativos a las actuaciones que se remiten al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, habrá de incorporarse tanto el informe de la Unidad de Coordinación cuando el mismo se haya evacuado (dado que tal informe no es preceptivo), como el del funcionario competente a que se refiere el artículo 5.2 del Real decreto 1930/1.998.” *Vid.* sobre esta Instrucción MERINO SAENZ,L.(2000) Op.Cit.Pág.23-25; ESPEJO POYATO,I.(2012) Op.Cit.Pág.143 y 147. Sobre la que la Autora opina que es “el único material «normativo» escrito y razonable conocido, aunque no esté publicada en el BOE.”. *Ibidem*, Pág.147

hubieran participado, informado, asesorado, o tenido conocimiento de la sospecha delictiva desde su origen, o únicamente las diligencias e informes que la Administración considere necesario incluir en el expediente administrativo, partiendo de la base de que al ser un procedimiento *ad intra*, en ningún caso queda sometido a control alguno que permita conocer todas y cada una de las actuaciones, y comunicaciones producidas -o informes emitidos- entre los distintas esferas de la Administración tributaria llamadas jerárquicamente a conocer del asunto.

Como precisamos al principio de nuestro análisis sobre el inicio del procedimiento *ad intra*, éste no se inicia a partir de un determinado documento o comunicación escrita, sino que se inicia por el nacimiento de la denominada *noticia criminis*, y esta no nace en el ámbito abstracto de la Administración -o ya AEAT- sino, con carácter general, en la persona del Inspector-Actuario. A partir de ésta noticia¹⁵⁴⁷, Inspector-Actuario tendrá diversas formas de proceder; la primera como lógica respuesta jerárquica -ilógica respuesta en relación a los derechos del contribuyente¹⁵⁴⁸- será comunicar a su superior la sospecha advertida. La segunda sería comunicarlo de forma inmediata al contribuyente, y posteriormente a su superior jerárquico¹⁵⁴⁹. La tercera, sería aquella en la que el Actuario -con o sin conocimiento de su superior jerárquico- continua las actuaciones de comprobación e investigación, para tratar de concretar la sospecha advertida¹⁵⁵⁰. No obstante ante cualquiera de las tres opciones, es el nacimiento de la *noticia criminis* -que puede ya ser evidente incluso con carácter previo al inicio de las actuaciones-, la que obliga a entender que, en ese preciso momento el procedimiento de comprobación e investigación debiera entenderse paralizado -o no ser iniciado-, puesto que la inmediata actuación siguiente será tratar de vislumbrar si esa sospecha admite la posibilidad de constituir la causa que obliga a iniciar los trámites para practicar el traslado del tanto de culpa. Este y no otro es el inicio del procedimiento *ad intra*, fase preprocesal o

¹⁵⁴⁷ Nos referimos en adelante a las actuaciones que inicia un Inspector de tributos adscrito a una Unidad o Equipo de una Dependencia de Inspección, que debe elevar a su superior jerárquico (Jefe Inspección) la sospecha, para que éste la eleve al Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección, para que a su vez éste la eleve al Inspector Regional, éste a la Unidad correspondiente de la Dependencia Regional, y ésta a su vez recabe los informes, asesoramiento o indicaciones pertinentes, de otras instancias superiores de la AEAT. Vid. en este sentido la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT y sus sucesivas modificaciones.

¹⁵⁴⁸ El Inspector-Actuario es en ese momento el representante de la Administración tributaria, y como tal entendemos, debe comunicar al contribuyente tanto la sospecha advertida como, la sucesión de actuaciones que a partir de ahí pueden producirse, así como las posibles consecuencias de éstas, y lo que no es menos exigible, los derechos que le amparan desde ese momento.

¹⁵⁴⁹ Comunicación ilógica para la Inspección, puesto que entendemos, produciría lo que se viene queriendo evitar a toda costa, como es que el contribuyente pueda ejercer alguno de los derechos que le amparan, para no continuar colaborando en un procedimiento tributario de comprobación e investigación, e incluso sancionador, que está siendo utilizado para otro tipo de finalidad, como es, la elaboración de expediente administrativo, que contra él pueda justificar una denuncia penal.

¹⁵⁵⁰ Situación que en la práctica es la que realmente se produce, hasta que la Inspección -en cualquiera de sus esferas jerárquicas- determina (más que «estima») el carácter delictivo de la defraudación.

procedimiento de conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, momento exacto a partir del cual, es cuando se ha de materializar el catálogo de derechos que asisten al contribuyente, sin que estos derechos una vez informados, constituyan óbice alguno para que la Administración active sus mecanismos de comunicación jerárquica tendentes a establecer la concurrencia o no -bajo su particular juicio de valor- de aquellas circunstancias virtualmente delictivas.

Por obvia que parezca nuestra anterior exposición, el problema radica en concretar cual es el momento preciso en que se produce el nacimiento de la sospecha, puesto que en la mayoría de los procedimientos tributarios -incluso aquellos iniciados cuando existe ya la sospecha delictiva, y precisamente para corroborar ésta- no será hasta que la Administración tenga elementos suficientes -de ahí la expresión «estimar» introducida en la LGT(1995)- para proceder al cálculo de la deuda presuntamente defraudada, cuando admita que le ha sobrevenido la duda delictiva¹⁵⁵¹.

No obstante, si analizamos con detenimiento las actuaciones que realiza la Inspección de tributos -a través de sus Resoluciones, Instrucciones y Notas de Coordinación de carácter interno- desde que conoce la posible existencia de un delito de defraudación tributaria hasta que traslada el expediente a la Jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal, es posible delimitar una serie de “tiempos” que nos permite establecer cuando la Inspección debiera haber paralizado el procedimiento, e informado de sus derechos al contribuyente¹⁵⁵².

El primer signo que demostraría el inicio del procedimiento *ad intra* de forma paralela al tributario de comprobación e investigación¹⁵⁵³, es posible deducirlo a partir de

¹⁵⁵¹ Cuestión esta de vital importancia, porque solo a partir de ahí es posible situar si el contribuyente puede haber incurrido o no en autoincriminación, o la Administración puede haber obtenido las pruebas y declaraciones del contribuyente, para transformar un expediente administrativo en una pieza de convicción, bajo la excusa de un procedimiento tributario que no goza de las principios, prerrogativas y competencias del proceso de investigación criminal.

¹⁵⁵² Que en caso contrario, nos indicaría a partir de que momento se puede producir la vulneración de los derechos del contribuyente, cuando la Inspección están obteniendo pruebas y manifestaciones aprovechando el procedimiento tributario, y cuando -en resumen- se están suplantando por la Inspección las competencias investigadoras de la Jurisdicción penal.

¹⁵⁵³ Es posible que no se desarrolle de forma paralela, sino a partir de un cambio de actuario en el procedimiento tributario. En este sentido, establecía el apartado trece de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Presidencia de la AEAT que “[L]os acuerdos que impliquen un cambio de Unidad u órgano de Inspección, se notificarán a los obligados tributarios.” Si bien en este caso no se puede afirmar con rotundidad que el procedimiento de tributario quedara paralizado, la lógica notificación al contribuyente, puede incidir en que éste decline cualquier colaboración desde ese momento, lo que no podría tener otra solución más que paralizar las actuaciones. Tampoco se refiere la Resolución a cual es el contenido de la notificación, y si ésta debe incluir la sospecha delictiva como motivo del cambio de actuario, por lo que no deja de ser posible que, una vez producido el cambio de actuario, el procedimiento tributario no se paralice, y se desarrolle de forma paralela el procedimiento *ad intra* de la Administración. Para RIBES RIBES, A. (2007) “...la presencia de indicios y el cambio de inspector actuario han de ser notificados al contribuyente, mediante diligencia o comunicación, ya que en caso contrario se vaciaría de contenido el sistema de garantías

la fecha de emisión de aquella diligencia que se extiende para constatar los hechos que representan características delictivas¹⁵⁵⁴. Si con carácter general las diligencias extendidas por motivo del procedimiento tributario han de ser incorporadas a éste y, facilitarle una copia al contribuyente, si éstas constatan datos de presunta índole delictiva, sería necesario poner en conocimiento del contribuyente tales circunstancias, puesto que de otra forma nunca podrían llegar a tener el valor de documento público y valor probatorio que se les atribuye, al no poder ejercer el contribuyente derecho alguno a demostrar la prueba en contrario que podría invalidar la presunción de certeza que se pretende. De otra forma, es posible que esta diligencia, no sea incorporada al expediente hasta el último momento - nada dice el RGIT(1986) o el RST(1998) al respecto-, lo que sin embargo podría evidenciar una posible alteración en la cronología de las actuaciones desarrolladas. A partir de aquí y, una vez formado el expediente administrativo que pasa a la Jurisdicción penal -y de incorporar estas diligencias- debería quedar acreditado cual es el momento en que surgió para la Inspección actuaria, la sospecha delictiva, y por tanto cuando debió quedar paralizado el procedimiento tributario¹⁵⁵⁵. Partiendo de este dato, se habrán de analizar que documentos y declaraciones han sido obtenidos por la Inspección a partir de ese momento, o bien, que documentos y declaraciones son los que han permitido extender esa diligencia - o sucesivas diligencias-, por lo que el ámbito temporal de la sospecha puede que se produjera de manera anterior a la emisión de la diligencia en la que consten los presuntos hechos delictivos. Un dato que consideramos relevante en apoyo a nuestra premisa, es la manifiesta intención por parte de los Órganos que estructuran mediante Resoluciones, Instrucciones y Notas el procedimiento *ad intra*, de omitir no solo cualquier referencia delictiva en las diligencias, sino de ocultar al contribuyente esta consideración. Este tipo de directrices -de las que venimos dado cuenta a lo largo de nuestro trabajo- ya las veníamos observando en periodos anteriores, encontrándola ratificada en esta etapa, no solo en la

de que es titular el sujeto pasivo en esta fase pre-procesal, debido al desconocimiento de la trascendencia que desde ese momento asume toda la información que aquel proporcione o no a la Agencia Tributaria.” Op.Cit.Pág.62.

¹⁵⁵⁴ De forma evidente, junto a la fecha de esta diligencia, nos debemos referir también a la del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, en las que podremos observar cual es el motivo y alcance de las actuaciones que se pretenden. Si avanzamos hasta el proceso penal, será posible encontrar tanto en el expediente administrativo como en el resto de pruebas aportadas por la Administración, otras evidencias de actuaciones realizadas de manera anterior o paralela al procedimiento de comprobación e investigación que permita concluir con mayor precisión, “cuando” surgió la sospecha en la Administración.

¹⁵⁵⁵ Cuestión de otra magnitud -que abordaremos con mayor detalle en un apartado posterior- será determinar, si estas actuaciones y las pruebas obtenidas, pueden o no haber conculcado los derechos del contribuyente, y en su caso dotar del carácter de prueba inválida -por ilícita- a la obtenida en esta etapa administrativa. Para nosotros, anticipándonos a su momento oportuno, la vulneración de derechos no requiere de su prueba, puesto que, la simple actuación de la Inspección sin observar los derechos que el contribuyente tiene reconocidos, es ya prueba suficiente de su vulneración. Otra cosa serán los efectos que deban proyectar en el proceso penal -o en otro proceso previo o posterior a éste- la vulneración de derechos producida.

Nota de Coordinación 1/99 de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, sino en el resto de Resoluciones -de carácter interno- que no pretenden cuestión distinta a mantener al contribuyente en el mas absoluto desconocimiento, hasta el momento en que se le notifique la paralización de actuaciones por motivo del traslado del tanto de culpa.

El segundo signo en la que apoyamos nuestra premisa, es la fecha o fechas en que son emitidos los informes. Si como venimos señalando, la emisión de estos informes debe transcurrir por diversas instancias jerárquicas de la Inspección de los tributos, la fecha de emisión del que quede incorporado al expediente administrativo nos podrá orientar del momento en que surgió la sospecha. Si el informe incorporado es el que el Inspector Actuario trasladó al Jefe de Unidad, será útil conocer cual es la fecha del dictamen, informe o decisión que adopta o suscribe la Unidad de Inspección Regional, a la que el anterior le haya remitido el informe¹⁵⁵⁶. Si por el contrario, el informe que se incorpora es el que practique la Unidad Regional de Inspección, al haber decidido continuar las actuaciones, debieran en su caso ser incorporados ambos informes, siendo en caso contrario, la fecha del informe de la Unidad Regional, la que habría que conciliar con la fecha de las diligencias en las que se hubieran hecho constar los aspectos delictivos que posteriormente son matizados en el informe. En este sentido, la regla 21 del apartado Segundo de la Instrucción 1/1999 de 16 de julio, nos muestra una incongruencia, en relación a los acontecimientos que se producen desde que el Inspector Actuario emite su informe, hasta que se produce en el traslado del tanto de culpa. Señala la Instrucción que:

“El envío del expediente se realizará, previa notificación al interesado, en el momento en que se aprecie la posible existencia de delito, con independencia de que tal apreciación se produzca durante la actuación de comprobación e investigación correspondiente a la cuota o durante el procedimiento sancionador.”

Sin mayor esfuerzo deductivo, lo que la Unidad de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública pretende, es de imposible cumplimiento material, a partir de la cadena jerárquica de actuaciones. Si lo que inicia el peregrinaje de información entre los Órganos de la cadena jerárquica es el informe del Inspector-Actuario, y este informe¹⁵⁵⁷ -según se pronostica- se debe emitir al nacer en éste la sospecha delictiva y,

¹⁵⁵⁶ En este paréntesis, es igualmente relevante situar si se han producido o no otras actuaciones en el procedimiento tributario dirigidas a completar o constatar algún aspecto de los que el Inspector Actuario señala en su informe de sospecha.

¹⁵⁵⁷ Del que se conoce a partir de la Instrucción 1/1999, de 16 de julio del Director del departamento de Inspección Financiera y Tributaria, relativa al procedimiento sancionador regulado en el RD 1930/1998, de 11 de septiembre, al señalar que: “Cuando el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, elaborará un informe al respecto, en el que se expondrán las razones de tal apreciación. Este informe

este informe¹⁵⁵⁸ -en teoría- es el que ha de acompañar al expediente administrativo que se traslade a la Jurisdicción penal, una de dos, o el informe ya se encontrara redactado, y por tanto la decisión adoptada, con carácter previo a la comunicación de inicio de actuaciones o, el traslado del tanto de culpa no se produce cuando “*se aprecie la posible existencia del delito*”; o bien, el informe¹⁵⁵⁹ que se acompaña al expediente administrativo es otro distinto al inicial del Inspector-Actuario -aunque finalmente sea éste quien lo suscriba- cuando, se haya comprobado, valorado y concluido por la Inspección -en cualquiera de sus instancias jerárquicas¹⁵⁶⁰ - a través del procedimiento *ad intra*, que los hechos se corresponden de forma evidente con un delito de defraudación tributaria.

De cualquier forma, es evidente que el traslado del tanto de culpa, no se produciría - como cita la Instrucción 1/1999- en el momento en que se advirtiera la sospecha delictiva, por la sencilla razón de que el Informe que hubiera de acompañarse al expediente administrativo, requeriría -si somos coherentes- de cierto plazo para su confección y concreción a partir del nacimiento de la sospecha -que según de la Fiscalía General del Estado, debía ser contrastada hasta considerarse delictiva-, ratificando nuestra premisa los trámites jerárquicos y solicitudes de colaboración que se sucederían desde el nacimiento de

contará con la firma de dicho funcionario, así como del jefe de equipo o unidad en la que se desarrolla la actuación en cuyo seno se descubrieron los indicios”.¹⁵⁵⁷ Informe que suponemos -aunque no es posible afirmar- según la disposición 13 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Presidencia de la AEAT, pasaría a una esfera jerárquica superior “cuando las Unidades Regionales o Unidades de Inspección aprecien hechos que pudieran ser constitutivos de delitos contra la Hacienda Pública, lo pondrán en conocimiento del Inspector regional, quien podrá disponer, previa consulta a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad o Unidad regional de Inspección.” La disposición quinta de la Resolución de 16 de febrero de 1996 -BOE N°44, de 20 de febrero- modificaba el apartado trece de la Resolución de 24 de marzo de 1992, modificaría la expresión “lo pondrán en conocimiento” por “lo pondrán formalmente en conocimiento.” Como decíamos, no nos es posible afirmar que lo que se traslade entre distintas dependencias de la AEAT sea el “informe” o bien un simple traslado de conocimiento de los hechos.

¹⁵⁵⁸ Informe que no se exigía en la LGT(1995) -art.77.6- “En los supuestos en que la Administración, tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasara el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo...”, como tampoco se exigía en la norma de desarrollo que a este respecto atañe a la Inspección de los tributos -art.66.1 RGIT(1986)- “Cuando la Inspección de los Tributos aprecie la existencia de acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal pasará el tanto de culpa al Órgano Judicial competente o remitirá las actuaciones, al Ministerio Fiscal...” siendo la única referencia que pudiera dar cobertura normativa a la Instrucción 1/1999, lo señalado en el artículo 48.3 del RGIT(1986) sobre la incorporación al expediente administrativo de un informe “Cuando otros Órganos o Servicios de la Administración” soliciten que se emita. Informe que tampoco se exige en la Orden de 26 de mayo de 1986 -BOE N°129, de 30 de mayo-, que desarrolla el desarrollo reglamentario que realiza en el Reglamento de la Inspección de los Tributos (RGIT 1986) -art.18- “Cuando las Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública remitirán lo actuado a través, si lo hubiere, del Inspector-Jefe respectivo a la Inspección Regional, la cual designará una Unidad Regional de Inspección que continúe las actuaciones.”

¹⁵⁵⁹ Que sería el establecido en el RST(1998) -art.5.2- “los Jefes de las Unidades Administrativas competentes remitirán a los Delegados especiales de la Agencia Estatal de Administración Tributaria o a los Directores de Departamento correspondientes todas las actuaciones practicadas y diligencias incoadas con el informe del funcionario competente sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública.”

la sospecha, así como, el posible cambio de Actuario, que de alguna forma podría incidir en el resultado final que se plasmase en el meritado informe. Por tanto, es evidente que el traslado del tanto de culpa se produciría, no cuando la Administración «estimara», como exige el artículo 77.6 de la LGT(1995), que la infracción administrativa pudiera ser delictiva, sino cuando los Órganos competentes de la Inspección de los tributos determinaran¹⁵⁶¹ que los hechos constituían un delito de defraudación tributaria, de los recogidos en el artículo 305 del Código Penal.

IV.- Síntesis de la conexión bajo el artículo 77.6 de la LGT (1995).

La reforma del Código Penal de 1995 (LO. 6/1995, de 29 de junio, y 10/1995, de 23 de noviembre), así como la operada en la LGT por la L 25/1995, de 20 de julio, representaron en conjunto un leve, pero alentador paso, en la conexión entre el procedimiento y el proceso. Alejada en teoría la responsabilidad objetiva típica de la reacción sancionadora tributaria, tras incorporar al sistema tributario el concepto de culpabilidad -o inocencia salvo prueba en contra-, así como la exclusión de responsabilidad por la interpretación razonable de la norma, quedaba homologada¹⁵⁶² -en cierta forma- respecto al ámbito de la culpabilidad penal, la valoración que con carácter previo al traslado del tanto de culpa debiera -en su caso- realizar la Administración, siendo en principio la cuantía, el único elemento diferenciador entre infracción tributaria y delito.

El tipo penal, sin ofrecer una modificación apreciable en su redacción básica, sí había incorporado a cada uno de los elementos que configuraban su estructura -a partir de las diferentes posiciones doctrinales y jurisprudenciales establecidas a lo largo de veinte años-, una serie de matizaciones que perfilarían el significado que, llegando hasta nuestros días, habría que entender de cada uno de los elementos que son necesarios para que unos

¹⁵⁶¹ De ahí la expresión recurrente que encontramos en todas las resoluciones emitidas en este sentido por la AEAT -desde 24 de marzo de 1992 hasta noviembre de 2.015- en atención a “continuar las actuaciones” una vez advertida la sospecha delictiva. Sin olvidar, como señala GONZALEZ VADILLO,I.(1998) que “la denuncia que formula la Administración es una denuncia cualificada, en la que el emisor goza de conocimiento suficientes para iniciar una inicial y provisionalísima valoración jurídica. *Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública.*” Pág.153

¹⁵⁶² Homologación que también debiera circular en dirección contraria, es decir, desde el orden penal hacia el tributario. Como señala ALONSO GONZALEZ,L.M. (2008) “La apreciación de conductas incardinables en el art.305 del CP no puede hacerse de espaldas a la doctrina jurisprudencial asentada en la jurisdicción contencioso-administrativa (y por el propio TC) en relación a las infracciones tributarias graves. Si el delito fiscal es una norma penal en blanco, al remitirse el juzgador penal a la rama jurídica que complementa al tipo penal debe tener en cuenta si la conducta, en el marco jurídico en la que tiene su origen, el administrativo tributario, por los tribunales de la jurisdicción competente, la contencioso-administrativa, hubiera sido o no merecedora de sanción. Si no se obra así puede ocasionar una reacción desmesurada toda vez que el juez penal apreciará delito donde ni tan siquiera se hubiera detectado infracción administrativa por un tribunal contencioso.” Op.Cit.Pág72.

hechos de origen y naturaleza contributiva, pueden quedar supeditados a una posible reacción de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado.

Estos elementos, partiendo del motivo de nuestro trabajo, los identificamos a partir, del bien jurídico protegido, el concepto de defraudación, la cuantía de ésta, y, otros aspectos que, sin constituir un elemento del tipo penal, podrían afectar a la reacción punitiva, como era la regularización de la situación tributaria y, los distintos plazos de prescripción establecidos para la infracción tributaria y para el delito. El análisis practicado sobre cada uno de los anteriores, tratando de situar en que forma afectaban a la conexión entre el procedimiento y el proceso, nos permitió establecer las siguientes particularidades:

1ª.- El bien jurídico protegido por el Ordenamiento penal, no siendo muy distinto al protegido a través de la función sancionadora delegada en la Administración tributaria, quedaba orientado a la protección de unos determinados ingresos que, integrados en el concepto general de “contribución” permitirían cumplir junto al resto, con los objetivos perseguidos por el Estado para tratar de cumplir su compromiso con el conjunto de necesidades de interés económico-social. Desde esta perspectiva¹⁵⁶³, la vulneración del bien jurídico protegido por la norma penal, no quedaba sometido a la particular visión que la Administración tributaria pudiera alcanzar sobre un determinado ilícito tributario, desde el momento en que el legislador confirió la protección de este bien jurídico concreto, la represión de las vulneraciones y, el castigo de las producidas, a otros órganos del Estado¹⁵⁶⁴. En caso contrario entendíamos que, el bien jurídico protegido no quedaba representado por esos determinados ingresos que debían contribuir al mantenimiento de los objetivos de la dimensión económico-social, sino que lo que trataría de proteger serían las funciones de una Administración¹⁵⁶⁵ -ahora Agencia- que, teniendo sus propios mecanismos para al autotutela de los fines tributarios y recaudatorios encomendados, no estaba -ni está- investida de las competencias necesarias para la indagación e investigación de posibles causas delictivas, por lo que en ningún caso podría proteger un bien, sobre el

¹⁵⁶³ Que identificamos con la tesis patrimonialista, a partir de la cual entendíamos que lo que la norma penal trata de proteger no la funcionalidad del tributo o los objetivos de la Administración competente para recaudarlo, de cuya ofensa se deduce un perjuicio económico, sino que es el perjuicio económico, precisamente lo que trata de reprimir la norma penal con su protección.

¹⁵⁶⁴ No queremos con esto decir que, la Administración tributaria quedara excluida de la necesaria acción protectora, sino que, ésta desplegaría idénticos mecanismos ante posibles infracciones tributarias referidas a contribuciones distintas a las protegidas por la norma penal, y a partir de ahí, en circunstancias de aparente transcendencia delictiva, debería participar en esta protección a partir de los mecanismos legalmente establecidos para la colaboración y auxilio judicial.

¹⁵⁶⁵ Posición que identificamos con la tesis de la funcionalidad del tributo como bien jurídico protegido, a partir de la cual entendíamos que la Administración practicaría el traslado del tanto de culpa una vez que considerara que la infracción tributaria materializaba una vulneración de su función recaudatoria; premisa que supeditaba el traslado, bajo una condición de perseguibilidad, en tanto la Administración considerara vulnerada o no su función.

que no tiene capacidad de actuación. A partir de nuestra posición, el traslado del tanto de culpa, no era una opción que hubiera de valorar la Administración tributaria, sino una obligación a partir del conocimiento de la posible vulneración de un bien jurídico tutelado por el Estado bajo otra modalidad de su *Ius Puniendi*.

2ª.- El concepto de defraudación recogido en la norma penal, define la acción u omisión delictiva partiendo de dos elementos para configurar el tipo; un elemento económico establecido en un determinado importe, y un elemento subjetivo que coincide con la voluntad -positiva o negativa- de obtener o producir un resultado equivalente al importe del elemento objetivo. Con esta estructura, la norma penal se refiere de forma general a la defraudación producida a partir del incumplimiento de un precepto tributario, lo que obliga a recurrir a la norma que regula éste, para proceder a determinar la cuota que ha resultado defraudada. No significa lo anterior que el delito de defraudación, con carácter previo deba ser considerado como infracción tributaria, sino que es la vulneración contributiva establecida en la norma tributaria, la que interesa a la norma penal para completar el significado típico del delito¹⁵⁶⁶.

Este planteamiento lo situamos en conexión con las dos teorías que rodean al delito de defraudación, como de un lado es la teoría de la infracción del deber y de otra, la teoría del engaño; teorías que, consideramos directamente relacionadas con la posición que considera la cuantía como condición objetiva de punibilidad, o bien como un elemento del tipo; posiciones y teorías que inciden, desde nuestro punto de vista y de forma evidente, en la postura de que adopte la Administración para proceder al traslado del tanto de culpa¹⁵⁶⁷.

¹⁵⁶⁶ Si por el contrario se considera que es la infracción tributaria la que muta a delito por coincidir en ésta el elemento objetivo y subjetivo del tipo, se estaría supeditando el juicio de tipicidad y antijuridicidad penal, a una previa clasificación de la infracción tributaria, lo que equivaldría a decir que el delito de defraudación queda condicionado a una actividad de la Administración tributaria anterior a la práctica del traslado del tanto de culpa, que igualmente significaría reconocer que existe una cuestión de procedibilidad previa al proceso penal, que impediría por tanto afirmar la perseguibilidad pública del delito. Para evitar precisamente ese juicio de antijuridicidad y tipicidad tributaria, y tratar de justificar la perseguibilidad pública del delito, estas cuestiones fueron radicadas por el legislador en el proceso penal, y bajo las reglas de éste, de modo que para su inicio únicamente necesitaba el conocimiento o traslado de unos hechos que, de provenir de la Administración únicamente requería de la sospecha o indicio de su perpetración, y no la calificación previa que la Administración tributaria pudiera considerar. Cuestión que no excluye la emisión de una liquidación previa, si partimos del respeto de los principios y finalidades de cada etapa procedimental y procesal.

¹⁵⁶⁷ Tratando de establecer cual de las dos teorías y posiciones, respondía con mayor acierto a la cuestión que nos ocupa, consideramos que los pronunciamientos jurisdiccionales, sin bien hacían referencia en algún momento a la condición objetiva de punibilidad como requisito del tipo penal, nunca recurrieron a ésta como singular concepto para establecer la responsabilidad ex delicto, quedando fundamentados estos pronunciamientos a partir del elemento subjetivo que con mayor o menor intensidad quedara demostrado, por lo que entendemos es la posición -con la que además coincidimos- que situaba la cuantía como elemento del tipo penal, la que debe operar en el delito de defraudación tributaria.

Partiendo de la teoría de la infracción del deber -cercana al principio de simple negligencia tributario-, la simple contravención del denominado deber constitucional de contribuir, por importe superior al umbral económico del tipo penal, significaba la inmediata sujeción de la causa a las facultades y competencias del Orden penal. Bajo esta teoría, la contravención contributiva no se vería necesitada para alcanzar el juicio de antijuridicidad y tipicidad, de un comportamiento distinto a la acción u omisión que conducía a la defraudación, lo que significaba que el elemento subjetivo del injusto no requería de una intención diferente, a la simple elusión del correspondiente ingreso derivado de la obligación contributiva. Siguiendo esta teoría, el mecanismo que debía activar la posible reacción del Ordenamiento penal, no era otro que el elemento objetivo de la presunta defraudación, lo que se traducía en que la Administración se encontraba obligada a realizar el traslado del tanto de culpa, una vez que sospechara o tuviera indicios de que la obligación tributaria eludida por el contribuyente arrojaba una cantidad que superaba el elemento objetivo del tipo penal, sin tener que entrar a valorar, si había mediado algún tipo de intención, en la medida en que ésta no operaría -desde su perspectiva- como elemento subjetivo del tipo, del mismo modo en que la posible relevancia subjetiva sería una cuestión que incidiría en la de posible naturaleza delictiva, y no en una cuestión de eventual naturaleza infractora tributaria.

La interpretación que realizamos de esta teoría, nos llevó igualmente a considerar que, si la Administración no tenía que practicar valoración alguna del ámbito subjetivo de la contravención contributiva, sino únicamente de la cuantificación de ésta para proceder al traslado de la causa a la Jurisdicción penal, la emisión de una liquidación -teniendo los datos precisos- no hubiera debido significar problema alguno, puesto que la única finalidad pretendida de la reacción punitiva penal, no hubiera sido otra más que el castigo de una contravención contributiva, que por la cuantía, no era posible sancionar por la Administración. De esta forma, el procedimiento tributario no debía quedar paralizado, continuando hasta la fase de liquidación -cumpliendo con su objetivo y finalidad-, el contribuyente quedaría sin duda obligado a la colaboración exigida -puesto que las actuaciones no estarían orientadas más que a una posible regularización tributaria-, la actuación recaudatoria se iniciaría normalmente, el contribuyente podría acudir a los medios de revisión del acto administrativo, y la Jurisdicción penal ejercería las competencias que le son típicas y privativas, que no son otras que la represión y castigo de aquellos incumplimientos tributarios que por su importe, merecen la reacción de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado. La única objeción con que tildamos esta teoría, la centramos en considerar que la reacción punitiva penal se consideraba una extensión del

sistema sancionador tributario, puesto que, al tratar de minimizar el significado del ámbito subjetivo como elemento del injusto, se trataba de homologar la infracción tributaria con el delito de defraudación, siendo la única diferencia para optar entre una u otra reacción punitiva, el importe de la contravención contributiva.

Si partimos de la teoría del engaño -más cercana a la culpabilidad- el elemento subjetivo del delito requiere “algo más” que la simple contravención del deber de contribuir, lo que exige acreditar -conforme a las reglas acusatorias del proceso penal- que el contribuyente tiene la intención, comprende, asume, consiente o como mínimo se plantea la posibilidad de que su acción u omisión puede constituir una vulneración de la norma contributiva que alcance el importe económico establecido por la norma penal; es decir, la cuantía debe quedar integrada en la voluntad del sujeto, lo que conduce a identificar esta teoría con la posición que considera que la cuantía es un elemento del tipo. Bajo esta teoría y posición, la Administración ya no se encuentra ante el incumplimiento de una obligación tributaria que al alcanzar un determinado importe debe trasladar para su enjuiciamiento por la Jurisdicción penal, sino que ha de considerar el elemento subjetivo que lleva aparejada la contravención¹⁵⁶⁸. Lo que debe llevar a entender que, la valoración del elemento subjetivo de la defraudación realizara por la Administración lo sería a título orientativo, y no de concreción, puesto que de ser así, daría lugar a una actuación que retrasaría el paso del expediente a la Jurisdicción penal, incurriendo en una desviación de las facultades y competencias de la Administración, al tratar de instruir con finalidad procesal los elementos subjetivos que demostraran la defraudación.

Con los postulados establecidos sobre la teoría del engaño, y por tanto de la cuantía como elemento del tipo, planteaba cierta dificultad admitir de manera inicial, que la Administración debiera proceder a practicar una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa, desde el momento en que el procedimiento tributario mantenía un concepto de unidad, en el que regularización y sanción compartían una misma fuente de información¹⁵⁶⁹; por lo que al no poder indagar más allá de la sospecha delictiva, carecería de los elementos suficientes para su práctica, a diferencia de la anterior teoría, en la que la unidad procedimental tributaria, no debía incidir sobre el motivo de la conexión, al ser singularmente la cuantía presuntamente defraudada la que justificaba la emisión de ésta.

¹⁵⁶⁸ Esta valoración, y a partir tanto de la LDGC como del RST(1998), será ya una constante en el procedimiento sancionador tributario, una vez tratada de erradicar la responsabilidad objetiva derivada de las infracciones tributarias, si bien, los principios que rigen el proceso penal en relación a la presunta culpabilidad, no gozan por ahora de idéntico tratamiento en el Orden tributario.

¹⁵⁶⁹ Circunstancia que respondía a la inercia procedimental tributaria, pese a la ansiada separación de procedimientos tributarios, que finalmente establecería sin límite la comunicación de datos entre el de regularización y sancionar, con carácter previo al trámite de audiencia de este último.

No obstante lo inicial imposibilidad liquidatoria, sí entendimos que la administración debía practicar ésta, siempre y cuando tuviera los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria eludida, y para la obtención de éstos no hubiera extendido sus actuaciones de comprobación e investigación más allá de las competencias que, con finalidad tributaria y para la consecución de sus objetivos tenía, y tiene, atribuidas¹⁵⁷⁰. Interpretación que ahora entendíamos justificada a partir de la LDGC y del RST(1998), en la que expresamente se establecía la independencia del expediente sancionador, respecto del de comprobación e investigación que determinara la deuda tributaria a regularizar¹⁵⁷¹.

3ª.- En relación a la cuantía, situamos tres conceptos distintos que actuarían en el marco de la defraudación, como de una parte era el momento en que debería ser determinado su importe -y por tanto el órgano competente para establecerlo-, que reglas mediaban en este cálculo, y si la cuantía operaba como condición objetiva de punibilidad o, como elemento del tipo. Establecida anteriormente nuestra postura en cuanto a esta última, será el momento de su determinación, órgano competente y, las reglas que se hayan de observar, a las que ahora nos vamos a referir.

La diferencia entre la deuda tributaria eludida y, la cuota defraudada, viene establecida por el órgano competente para su cálculo¹⁵⁷². Si hablamos de deuda tributaria, el único órgano competente, será aquel que la Administración tributaria determine, de acuerdo con las competencias que por Ley le vienen atribuidas, siendo aplicadas por éste las reglas establecidas en la normativa propia de cada tributo y, bajo las normas, reglas y criterios del procedimiento administrativo. Si hablamos de cuota defraudada, el único órgano competente para establecer ésta será aquel que la Jurisdicción penal designa,

¹⁵⁷⁰ El motivo que nos llevaba a mantener esta posibilidad no era otra que la interpretación que realizábamos de lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT, que si bien en principio determinaba la suspensión del procedimiento sancionador (1985), los Reglamentos de desarrollo (RST 1985 y RGIT 1986) identificaban dos procedimientos distintos en el marco de unas mismas actuaciones tributarias, y por lo tanto permitía -bajo nuestra interpretación- la posible suspensión de la actividad sancionadora una vez advertida la posible concurrencia delictiva; unido a esta interpretación consideramos que, la incorporación de la sanción al concepto de deuda tributaria, como singular expresión del resultado liquidador de un indisociable procedimiento, en ningún caso tendría transcendencia en el proceso penal, al no integrar la posible cuota defraudada que fuera establecida en éste.

¹⁵⁷¹ Separados ambos procedimientos, la comunicación de datos no debía representar efecto alguno en relación al traslado del tanto de culpa, desde el momento en que expediente sancionador, no podría ser iniciado de haber sido advertida la sospecha o indicio delictivo; por lo que la evidencia que nos mostraba la eventual posibilidad de iniciar este, no era otra más que la disposición por parte de la Administración de los datos suficientes para practicar la liquidación, supeditando la posible reacción punitiva al Orden penal. Cuestión liquidatoria que a efectos de traslado consideramos análoga, de surgir la sospecha o indicio delictivo durante la tramitación del procedimiento sancionador, puesto que en este caso, resultaba igualmente evidente que la Administración ya debía hacer iniciado los trámites que facilitarían al contribuyente una liquidación.

¹⁵⁷² Lo que sería equivalente a afirmar que, la diferencia entre infracción tributaria y delito fiscal, viene establecida a partir del órgano del Estado competente para su sustanciación y castigo.

recurriendo éste a la norma penal para realizar su cálculo, bajo las normas, reglas y principios del proceso penal¹⁵⁷³. A partir de esta inicial diferencia, la existencia de una deuda tributaria liquidada previa al proceso, no debía condicionar o limitar el cálculo posterior de una cuota defraudada, sino que entendíamos perfectamente compatible la existencia de ambas actuaciones y resultados.

Partiendo del distinto objetivo y finalidad que uno u otro Orden pretenden, la deuda tributaria sería aquella que una vez calculada ofrece el importe que la Administración tributaria considera que el contribuyente, transcurrido el plazo voluntario, se encontraba obligado a ingresar por motivo de la realización de un hecho imponible; incumplimiento en el que estimando la Administración, que coinciden los elementos típicos del delito de defraudación, traslada su conocimiento a la Jurisdicción penal para que sea ésta la que determine, si el importe eludido y los elementos subjetivos observados reúnen los requisitos que permiten tipificarlos como delito. Por tanto, la Administración no pretende una actuación análoga a la cuantificación y liquidación de la deuda tributaria en sede penal, sino la calificación defraudatoria de una cuota, y por este motivo, la punibilidad de la conducta del contribuyente. De lo que, la finalidad que se persigue con la determinación penal de la cuota defraudada, en primer lugar es la reacción punitiva, y en segundo el resarcimiento del daño; finalidades distintas a la que se pretende con el cálculo de la deuda tributaria, que en primer lugar responde a un principio contributivo proporcional, cuyo incumplimiento y, coincidiendo ciertos requisitos, puede originar una reacción sancionadora.

Situadas las anteriores, la siguiente cuestión sobre la cuantía nos llevaba a considerar si la Administración debía ofrecer un simple cálculo, o bien una liquidación tributaria, que como cuantía presuntamente delictiva, sirviera de detonante para que la Jurisdicción penal considerara que la acción procesal podía ser dirigida contra un determinado sujeto. La Administración no debía practicar liquidación de la deuda tributaria, si de los datos, pruebas y, en su caso manifestaciones del contribuyente, no era posible deducir un importe concreto que, bajo las normas tributarias y reglas del procedimiento permitieran ésta, sin incurrir en una extensión de sus competencias que

¹⁵⁷³ Como señalan BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S. (2008) "Hay intereses administrativos que por el hecho de su lesión alcance un determinado grado de intolerancia se convierten en bienes jurídicamente protegidos por el Derecho penal (...) La diferencia entre el delito y la infracción administrativa, es decir, entre ilícito penal y el ilícito administrativo, solo puede encontrarse en consideraciones formales. Así se entiende por ilícito administrativo la infracción castigada por órganos administrativos, en virtud de la facultad gubernativa de la Administración (...) y conforme a una reglamentación procesal administrativa. Por el contrario, estaremos en presencia de un ilícito penal, si la infracción está castigada con una pena de las previstas en el Código penal y aplicada por los Tribunales de Justicia en virtud del ius puniendi y conforme a la Ley de Enjuiciamiento criminal.". Op.Cit.Pág.172-173

confundiera la comprobación e investigación de finalidad tributaria, con aquella dirigida a instruir hechos de posible naturaleza delictiva. En este caso, lo que llegaba a la Jurisdicción penal, no era más que la «estimación» que la Administración comunicaba sobre la posible existencia de un delito, del cual facilitaba un importe, un presunto autor y la concurrencia de unas circunstancias de posible relevancia penal. Cuestiones unas y otras que debían ser valoradas en sede de instrucción, antes de dirigir la acción penal contra el presunto autor, para en segundo lugar y bajo las normas y principios del Orden penal, establecer la posible naturaleza delictiva de los hechos, circunstancia que permitiría la apertura de la fase oral del proceso donde finalmente, no sería determinada la pertinencia o validez de la «estimación» que la Administración hubiera deducido, sino sometidos, bajo las reglas del debate procesal, los hechos y pruebas que sin sujeción a una previa valoración o cuantificación, demostrarían que la cuota debía -o no- ser considerada defraudada y por tanto merecedora de la respuesta punitiva prevista en la norma penal. La segunda cuestión radicaba en la posibilidad de la Administración de practicar una liquidación previa al proceso, al disponer de los datos suficientes, sin haber mediado inicio del procedimiento, o en su caso, extensión de éste tratando de recabar pruebas, documentos o manifestaciones que confirmaran el resultado presuntamente delictivo de la liquidación. La única diferencia entre una u otra no era otra más que la posibilidad del contribuyente de acudir a los Tribunales administrativos y contenciosos para que fuera revisado el acto de liquidación practicado por la Administración. A partir de una resolución que confirmara el resultado de la liquidación, el desarrollo del proceso penal no tenía que quedar condicionado al resultado de esta previa actuación de otros Tribunales, puesto que deuda tributaria y cuota defraudada son cuestiones distintas, desde el momento en que al delito de defraudación no le es relevante la naturaleza tributaria de la cuota, sino la naturaleza delictiva de la defraudación. Por tanto consideramos que una vez firme la liquidación de una deuda tributaria, el proceso penal no desplegaría sus efectos para tratar de establecer el importe de ésta, sino su naturaleza delictiva, que podría abarcar el total de la deuda tributaria, o no.

En cuanto a las dos cuestiones que sin considerarlas elemento del tipo penal, podían incidir en la conexión entre el procedimiento y el proceso, situamos de un lado la regularización de la situación tributaria del contribuyente, y de otro el distinto plazo de prescripción previsto para la infracción tributaria y el delito de defraudación.

Atendiendo a la regularización, se ha de partir de un concepto previo, para tratar de situar la transcendencia que la expresión “regularizar” proyecta en el Ordenamiento tributario y en el Ordenamiento Penal. Si se parte de una posición en la que el delito de defraudación es una infracción tributaria en la que coinciden el elemento objetivo, y

presuntamente el subjetivo, del precepto penal, la regularización en sede tributaria eliminaría cualquier posibilidad de una posible reacción punitiva del Orden penal, por lo cual no sería exigible el traslado del tanto de culpa. Si se parte de una posición en la que el delito de defraudación es delito desde el momento en que se consuma¹⁵⁷⁴, con independencia de la calificación tributaria que merezca a efectos sancionadores, la regularización en sede tributaria no responde a cuestión distinta de ser la Administración el Órgano del Estado ante el que se debe cumplir la obligación formal y material¹⁵⁷⁵, lo que significa que el Orden penal debe pronunciarse sobre la exclusión de responsabilidad, para eliminar cualquier posible punibilidad sobre el delito, lo que no exime a la Administración tributaria de practicar el traslado del tanto de culpa¹⁵⁷⁶.

Situada la anterior diferencia, la siguiente opera a partir del distinto tratamiento que la norma tributaria contemplan para la regularización de la deuda tributaria, del tratamiento que las normas penales establecen para la regularización de la cuota defraudada.

Las normas tributarias consideran regularizada la situación tributaria a partir de una declaración-liquidación o autoliquidación del contribuyente, extemporánea y sin requerimiento previo de la Administración en la que conste el importe de la deuda tributaria no satisfecha al tiempo de cumplir el plazo voluntario de ingreso, sin que se exija como requisito adicional, para entender cumplida la regularización, que ese acto espontáneo del contribuyente venga acompañado del pago efectivo de la deuda¹⁵⁷⁷.

La norma penal excluye la responsabilidad delictiva si la regularización de las “deudas” se produce antes de que la Administración notifique al contribuyente actuaciones

¹⁵⁷⁴ Momento a partir del cual, una regularización parcial que pretendiera reducir el importe de la defraudación hasta situarlo por debajo del umbral del delito, no hubiera sido posible, puesto que no quedaría totalmente resuelto el elemento objetivo que configuró el delito al instante de la consumación.

¹⁵⁷⁵ Cuestión sobre la que la norma penal guarda silencio, al igual que tampoco se establece como ha de ser practicada esta regularización; lo que permite entender que ingresado el importe de la deuda, el cumplimiento de la obligación formal de declaración e incluso, la individualización de las distintas obligaciones tributarias, no eran aspectos exigidos por la norma penal para entender completada la regularización. En cuanto a una posible diferencia formal y material en la práctica de la regularización, *Vid.* IGLESIAS CAPELLAS, J. (2011). *Op. Cit.* Pág. 20-23

¹⁵⁷⁶ Por lo que una vez consumado el delito, la cuestión de la regularización es tributaria únicamente en su aspecto sustantivo, quedando los efectos de ésta relegados al conocimiento de la Jurisdicción penal, quien será la única competente para la posible investigación y sustanciación de la causa, así como para determinar la pertinente punibilidad o no del resultado anterior a la regularización. Cuestión diferente es la confluencia del absurdo de tener que dar curso a las actuaciones procedimentales y procesales para sustanciar una causa sobre la que ya existe tanto, conformidad del contribuyente como, de la propia Administración, para la que además el supuesto no reviste una consecuencia sancionadora.

¹⁵⁷⁷ La cual, puede ser simplemente objeto de reconocimiento, o bien que el contribuyente solicite un aplazamiento o fraccionamiento; momento declarativo a partir del cual y, al no existir ocultación, si se entiende que el delito de defraudación es con carácter previo una infracción tributaria, desaparecería el requisito de perseguibilidad. De ser considerado delito desde el momento de su consumación, la regularización tributaria que no lleve aparejado el ingreso de la “deuda” no tendrá idéntico significado a efectos penales.

de comprobación en relación a las deudas regularizadas, o bien, y de no mediar las anteriores, antes de que el Ministerio Fiscal, Abogado del Estado interpongan denuncia o querrela, o bien antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que permitan conocer al contribuyente el inicio de diligencias por presunto delito defraudación.

Con la expresión “deudas” recogida en el artículo 305.4, se remite la norma penal a: pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener, ingresos a cuenta de retribuciones en especie, devoluciones indebidas y, beneficios fiscales ilícitamente disfrutados. De esta remisión era posible establecer dos posibilidades: que la norma penal se estuviera refiriendo a las deudas -o cuotas- defraudadas¹⁵⁷⁸ o, al concepto de “deuda” de naturaleza tributaria¹⁵⁷⁹ recogida en el artículo 58 de la LGT(1995), que integraría además de la cuota devengada, los intereses de demora y recargos tributarios que correspondiera aplicar. Partiendo de que nos encontramos en presencia de una norma penal, en la que no existe remisión -en este aspecto- para establecer el “*nomen iuris*” de la cuota que se estima regularizada, debiera coincidir éste con el que inicia su redacción el artículo 305.4 del CP, al referirse “al que por acción u omisión defraude”, de lo que la “deuda” a que se refiere el apartado cuarto, debe significar deuda defraudada o “cuota defraudada”, en la que ni los intereses de demora, ni en su caso los recargos quedarían incluidos, al no ser posible defraudar éstos al tiempo de eludir la obligación principal.

Atendiendo ahora a los distintos plazos de prescripción, parte de los postulados que hemos venido advirtiendo en la construcción del delito de defraudación, son precisamente los que nos conducen a entender esta situación, partiendo de un hecho evidente como es que, infracción tributaria y delito fiscal pertenecen a dos manifestaciones distintas del Ordenamiento tributario, pese a la ontológica naturaleza que la reacción punitiva de una y otra puedan guardar, como deuda tributaria y cuota defraudada son dos resultados que,

¹⁵⁷⁸ En la que la deuda coincide con el importe que, al momento consumativo del delito -situado al vencimiento del plazo voluntario- debiera haber sido ingresado; lo que nos permitía establecer que, no era la Administración la competente para decretar la correcta regularización del contribuyente, sino la jurisdicción penal, por lo que lo dispuesto en el artículo 77.6 de la LGT(1995) no era una potestad sino un mandato, a la vez que nos permitía conectar esta interpretación con la posición que entiende el bien jurídico protegido desde la perspectiva patrimonial, que simultáneamente situaba la cuantía como elemento del tipo, al ser al Jurisdicción penal la que debía decretar la ausencia de responsabilidad delictiva que, desde la teoría de la condición objetiva de punibilidad, consideramos más compleja mantener una vez desaparecida en el ámbito tributario el principal motivo que debía conectar el procedimiento y el proceso.

¹⁵⁷⁹ Si partíamos del concepto de “deuda tributaria” era posible dirigir la interpretación hacia la condición objetiva de punibilidad, e incluso a la teoría de la funcionalidad del tributo como bien jurídico protegido, al quedar la cuestión radicada con significado tributario; es decir, regularizada la deuda tributaria -que posteriormente vería aplicados los intereses y recargos procedentes- no había cuantía que debiera incitar al inicio de un proceso penal, al quedar la función tributaria de la Administración cumplida, quedando eximida ésta de practicar traslado alguno, de lo que deducíamos que, lo establecido en el artículo 77.6 de la LGT(1.995) no representaba una obligación sino una potestad de la Administración.

compartiendo naturaleza contributiva, no responden a un mismo objetivo y finalidad. A partir de esta diferencia, la coincidencia o no de plazos de prescripción, de la administración para practicar una liquidación, o de la Jurisdicción penal para establecer el carácter delictivo y punible de una acción u omisión contributiva, no ha de responder a cuestión distinta que la intención que tenga el legislador de extender en el tiempo la consecución de los intereses del Estado¹⁵⁸⁰. Como decíamos, si partimos de los elementos y cuestiones que integran el delito de defraudación, la prescripción de la facultad de la Administración para comprobar, e investigar, liquidar y en su caso sancionar, no afecta al plazo de prescripción del delito, por los siguientes motivos:

Si partimos del bien jurídico protegido, el delito de defraudación significa el sometimiento al Orden penal del incumplimiento del deber de contribuir, a partir de una determinada cantidad y con bajo unas determinadas circunstancias subjetivas, cuestión que, pese a su sustantividad tributaria son de naturaleza penal, lo que excluye cualquier posibilidad de actuación a la Administración tributaria, fuera de la colaboración y auxilio judicial. Por tanto, no consideramos posible recurrir a una eventual prescripción de las facultades de la Administración para comprobar e investigar, para tratar de armonizar uno u otro concepto, desde el momento que estas facultades no es posible que fueran desarrolladas en sede tributaria, una vez consumado el delito¹⁵⁸¹.

Si partimos del significado de “defraudación” tanto la cuota, como elemento objetivo, como los aspectos volitivos e intencionales que conforman el elemento subjetivo del delito¹⁵⁸², son cuestiones a determinar por la Jurisdicción penal, por lo que una eventual prescripción de las facultades de la Administración tributaria, no pueden afectar a las competencias de investigación que mantienen los Órganos de la Jurisdicción penal¹⁵⁸³.

¹⁵⁸⁰ Como tiene escrito ESEVERRI MARTINEZ,E.(2012) en relación a la prescripción tributaria “el establecimiento de un plazo de prescripción (...) responde a una razón de equilibrio entre los intereses del contribuyente y el interés de la Hacienda Pública, siempre leídos en clave de seguridad jurídica, de modo que, la capacidad de comprobar e investigar la situación tributaria de los contribuyentes para, posteriormente, exigirle el pago de las deudas tributarias, debe guardar una relación directa con el plazo que la ley señale del que disponen los órganos de la Administración tributaria para el ejercicio de estos derechos.” Op.Cit.Pág.39

¹⁵⁸¹ Si por el contrario, lo que se considera consumada es una infracción tributaria que muta a delito, la prescripción de la facultad sancionadora si podría afectar a la posible naturaleza delictiva, desde el momento en que para ser delito primero debe ser infracción, y prescrita ésta, prescribiría el delito.

¹⁵⁸² Cuya tipicidad, no puede quedar alterada por la extinción de una deuda tributaria, puesto que ésta, una vez consumado el delito no es tal, sino una cuota defraudada sujeta a la cuantificación que practique el Órgano penal.

¹⁵⁸³ Por tanto, si se supedita la actuación de la Jurisdicción penal, a una cuestión de procedibilidad previa, como puede ser que la Administración deba “estimar” con carácter previo al traslado del tanto de culpa la posible naturaleza delictiva de los hechos, se corre el riesgo de condicionar el inicio del proceso a una eventual prescripción de la facultad de la Administración a iniciar un procedimiento de comprobación e investigación, por lo que prescrita esta, prescribiría, ante la imposibilidad de producirse el requisito de procedibilidad, la posible acción penal.

Sin partimos de la cuantía, pese a la posible existencia de una liquidación tributaria previa -que pasaría al debate procesal como una cuestión más- lo que finalmente interesa al Orden penal, no es tanto el importe, que podrá ser determinado conforme a las reglas del proceso, sino el carácter defraudatorio que éste represente, por lo que una eventual prescripción de la facultad liquidatoria de la Administración, no impide que la Jurisdicción penal practique una cuantificación de la cuota defraudada -es más, ese precisamente es su cometido-, y se pronuncie sobre una cuestión que le es extraña a la Administración tributaria.

Si partimos de la regularización, esta no será otra actuación del ya futurible imputado distinta a un comportamiento post-delictivo, por lo que no es posible homologar la prescripción que -bajo los criterios tributarios- se produzca en sede administrativa, con aquella que -bajo criterios penales- se exige en sede jurisdiccional, y por tanto una eventual prescripción de la deuda tributaria, no tendría que significar una homologación regularizadora de la cuota defraudada.

A partir de los anteriores, no entendemos posible la pretensión de entender alterada la perseguibilidad pública de un delito, porque una cuestión de carácter ordinario determine un plazo de prescripción inferior para determinadas infracciones, sobre las que el Ordenamiento penal no prevé reacción punitiva alguna.

Cuestión distinta son las consecuencias que puedan derivan de esta prescripción tributaria que, respecto del contribuyente no queda ya sujeto por el concepto prescrito a una posible obligación de colaborar con la Administración, ni queda obligado ante un eventual proceso penal a facilitar información alguna en contra de su derecho constitucional a la presunción de inocencia y a la no autoincriminación; que, respecto a la Administración, no tendrá ya competencia para practicar el traslado del tanto del culpa a partir del artículo 77.6 de la LGT(1995), quedando obligada en su caso a utilizar la conexión prevista en el artículo 113 de la LGT(1995), sin procedimiento tributario previo que le provea de los datos necesarios para tal fin; y que, respecto a la Jurisdicción penal, no tendrá conocimiento con carácter previo al inicio del proceso de una concreción de sujeto, importe y periodos, con los que dirigir las actuaciones contra el presunto culpable, con la misma concreción con que le eran facilitadas por la Administración tributaria a partir de la paralización del procedimiento tributario de comprobación e investigación, o sancionador.

De lo que quizás finalmente resulta que, en el periodo que media entre la prescripción tributaria y la prescripción penal, será en el único momento en que las actuaciones penales por motivo de un presunto delito de defraudación alcanzarán la nitidez y ausencia de contaminación, pretendida y defendida de acuerdo a las reiterados

pronunciamiento jurisdiccionales que, partiendo de la objetividad e imparcialidad con que la Administración tributaria practica sus actuaciones con carácter previo al traslado de la causa -libres de cualquier tinte instructor- no incorporan al proceso más que un expediente administrativo del que únicamente se desprende la sospecha o el indicio de la perpetración delictiva, y que de ser más didáctico, no tendría efecto alguno distinto a ser una cuestión a debatir en el seno del proceso.

Una vez establecida, bajo nuestra percepción, la evolución del precepto penal en aquellas cuestiones relacionadas con la conexión entre el procedimiento y el proceso, queda por situar la evolución del procedimiento que la Administración practica, una vez observada la posible concurrencia de aspectos delictivos en el incumplimiento de un deber tributario.

La modificación introducida en el artículo 77.6 de la LGT(1995) entendemos que pretendió dar respuesta, primero a la posición que la Sala Segunda del Tribunal Supremo adoptó en cuanto a la emisión de una liquidación con carácter previo al inicio del proceso, ordenando paralizar el procedimiento administrativo -único hasta el momento- así como, a la corriente doctrinal que entendía que la paralización tan solo debía operar respecto de la fase sancionadora del procedimiento tributario, y no en cuanto a la terminación provisional -a expensas del pronunciamiento Jurisdiccional- del procedimiento de comprobación e investigación, con la consecuente emisión de una liquidación que regularizara la situación tributaria del contribuyente, dejando a la Jurisdicción penal el posible castigo de la contravención contributiva¹⁵⁸⁴. Otra de las posibles interpretaciones, era dar cobertura a la novedosa mención realizada por el RST(1985) al diferenciar, aunque de forma nominativa, el procedimiento de liquidación del procedimiento sancionador; deducción que si bien no encontraría muchos adeptos, fue finalmente lo que se materializó -aunque sin los efectos

¹⁵⁸⁴ Que en su caso, y de acuerdo a los hechos que se hubieran declarado probados, podría conducir a una revisión de la liquidación practicada de forma anterior al proceso. En este sentido la Instrucción 1/1999, de 16 de julio, para la aplicación del RST(1998) establecía -2º.31- “Para el caso de que se hubiesen dictado las liquidaciones correspondientes a las cuotas dejadas de ingresar, y con posterioridad se ponga de manifiesto en el seno de un procedimiento sancionador que las conductas pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, las liquidaciones serán válidas, sin perjuicio de su ulterior revisión, si ello procediese como consecuencia de la sentencia penal que en su día se dicte...”, a continuación disponía la regla 31 que “cuando habiéndose incoado las actas relativas a las cuotas y demás elementos de la regularización tributaria distintos de las sanciones, y antes de dictarse la liquidación pertinente, tenga lugar el envío del expediente al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción, no se dictará el acto de liquidación correspondiente (...) lo cual se comunicará al contribuyente, haciendo constar la interrupción justificada de las actuaciones...” En relación a la posible firmeza adquirida por la liquidación tributaria, sobre la que posteriormente pudiera recaer una sentencia condenatoria por delito fiscal, *Vid. FALCON y TELLA,R.(2007) La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes. Crítica de la STS enero 2.006. Pág.239-246. Del mismo Autor, La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS 20 de enero 2.006.*

deseados¹⁵⁸⁵-, tres años después de la L.25/1995 de, 20 de julio, de modificación de la LGT, al quedar independizado por la LDGC, el procedimiento tributario, en el de comprobación e investigación por una parte, y el sancionador por otra.

Si bien esta separación no respondía a una verdadera independencia de procedimientos, puesto que la inevitable consolidación orgánica y jerárquica de la Administración tributaria no concebía un órgano instructor al margen de los que habitualmente desarrollaban las funciones de comprobación e investigación, la individualización si ofrecía una posible solución a lo que hasta ahora venía sucediendo respecto a la comunicación entre el procedimiento y el proceso, desde el momento que, al no haber “expediente sancionador” -ante la evidencia delictiva- al que trasladar los datos y manifestaciones obtenidos en el de regularización, éste podría ahora emitir una liquidación -aunque fuese provisional- al no poder completar además, el concepto de deuda tributaria con el importe de la sanción que debiera haber arrojado una eventual terminación de las actuaciones, como respuesta a la singular unidad procedimiento tributario-deuda tributaria que hasta un momento anterior se producía.

No obstante, los datos y pruebas obtenidos en el de comprobación e investigación no quedaría bajo arresto del procedimiento en que habían sido obtenidos, sino que pasarían a otro procedimiento que, sin ser tributario -sino de la Administración tributaria- se encargaría de darles recepción y tratamiento.

El testigo de la regulación del procedimiento de conexión, lo recogería el RST(1998), que reiteraría -art.5- lo ya establecido en el RST(1985) y el RGIT(1986), -desarrollado a nivel interno por medio de distintas Ordenes Ministeriales, Circulares y Resoluciones-¹⁵⁸⁶ sin llegar a recoger expresamente aquellas actuaciones que, por ser evidentemente contrarias a las reglas procedimentales tributarias, se habría de mantener tras el velo de estas normas organizativas de carácter jerárquico. Sin duda, la novedad del RST(1998) fue establecer, en el mismo sentido que establecía la LGT(1995), el traslado del tanto de culpa una vez que “la Administración tributaria estime que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito”, lo que entendíamos que confería a la Administración la cobertura suficiente para practicar el traslado de la causa -al igual que

¹⁵⁸⁵ Al quedar autorizada la incorporación de los datos del procedimiento de regularización al sancionador, con carácter previo al trámite de audiencia de éste último, cuya una justificación la encontrábamos en el debate parlamentario de la Cámara Alta (DSS Enmienda 231), que justificaba esta acción para «no molestar al contribuyente para que aporte nuevos datos al en el expediente sancionador», pese a que el mismo Grupo en la enmienda N°66 (BOCGS de 17 de diciembre de 1997) justificaba la separación de procedimientos para “Reforzar las garantías de los contribuyente en la separación entre el procedimiento de comprobación e investigación y el procedimiento sancionador”.

¹⁵⁸⁶ Remitiéndonos a lo que ya señalado en párrafos anteriores, en relación a las diligencias e informes que debía ser incorporados al expediente de traslado.

daba cobertura al procedimiento *ad intra*-, no ante una sospecha o un indicio, sino cuando a su juicio los hechos revistieran un evidente carácter delictivo; salvando a la par, una cuestión desarrollada por el RST(1985) y el RGIT(1986), no prevista en la LGT(1985 y 1995), como era la continuación de actuaciones tributarias, si de forma motivada el Delegado especial o los Directores generales -el RST(1998) ya se refiere a los Delegados de la AEAT y a Directores de departamento- no entendían pertinente la comunicación de los hechos a la Jurisdicción penal. Otra novedad que recogería el RST(1998) sería la comunicación al contribuyente del traslado del tanto de culpa¹⁵⁸⁷ -con carácter previo a su práctica- que si bien simuló ser una garantía hacia éste, no fue mas que una previsión de ámbito prescriptivo, debido a los plazos finalmente establecidos por la LDGC para el desarrollo y conclusión de los procedimientos de gestión tributaria, inspección y sancionadores.

Siendo evidente que las actuaciones de la Administración tributaria -como venimos tratando de esclarecer- no se dirigen, una vez nacida la sospecha de la *noticia criminis*, a contrastar -como señalaba la Fiscalía General del Estado en su Informe de mayo 1.995, dirigido a la Administración tributaria- los aspectos delictivos observados -al objeto de no incurrir en una actividad mecánica de traslado- sino a corroborar la sospecha acaecida, era evidente que estas actuaciones no podían ser desarrolladas en el seno de un procedimiento tributario, en el que además de vulnerar ciertos derechos constitucionales del contribuyente se ofrecería una prueba evidente del objeto y finalidad que en ese momento adquirirían las actuaciones, por lo que se persistió en la solución de practicar esta labor de contraste en el procedimiento *ad intra* que ya se venía desarrollando de manera habitual y consentida desde poco después de la entrada en vigor de la LMURF¹⁵⁸⁸.

Tras la sucesión de Instrucciones, Ordenes, Circulares y Notas que anteriormente hemos citado sobre la cuestión que abordamos¹⁵⁸⁹, el siguiente paso en la evolución de este procedimiento *ad intra* vendría de la mano de la creación de una Agencia para la gestión de los recursos tributarios del Estado, que por Resolución de 24 de marzo de 1.992 -apartado trece, de su redacción original- establecería al igual que su predecesora -Orden de 26 de mayo de 1.986- el traslado de los expedientes tributarios -en los que se hubieran

¹⁵⁸⁷ Integrando en un Reglamento lo establecido en el párrafo cuarto del apartado trece de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria -BOE N°77, de 30 de marzo- “Los acuerdos que impliquen un cambio de Unidad u órgano de Inspección, se notificarán a los obligados tributarios.”

¹⁵⁸⁸ Que quedarían plasmadas a partir del RST(1998) en la Instrucción 1/1999, de 16 de julio del Director del departamento de Inspección Financiera y Tributaria, que establecía las actuaciones relativas al procedimiento sancionador separado por este Reglamento.

¹⁵⁸⁹ Vid. Apartado II.IV.- del presente Capítulo.

advertido circunstancias de posible naturaleza delictiva- desde las Unidades de Inspección o Unidades Regionales de igual categoría al Inspector Regional, quien podía disponer que esa Unidad u otra continuara con las actuaciones hasta la terminación del expediente¹⁵⁹⁰. Como novedad, esta Resolución establecía que, el cambio de Unidad sería puesta en conocimiento del contribuyente¹⁵⁹¹, sin que consideremos que esta comunicación incluyera como motivo de este cambio, el giro producido respecto al objetivo y finalidad del procedimiento tributario tendente a regularizar su situación tributaria, enfocado ahora a concretar la sospecha delictiva comunicada al superior jerárquico; situación a partir de la cual, el contribuyente podía negar cualquier tipo de colaboración, y por tanto la pérdida por la Inspección de la posibilidad de acopiar más evidencias de la presunta defraudación, además de poder dirigirse el contribuyente a la Jurisdicción penal¹⁵⁹² para poner el mismo en conocimiento de ésta la situación a que se enfrenta en unas actuaciones de presunta finalidad tributaria. Motivo por el que entendemos que esta comunicación incluiría cualquier otra justificación que aconsejara el cambio a otra Unidad, en línea con la constante que ya se venía advirtiendo en este tipo de actuaciones, como era la ocultación al contribuyente de cualquier signo que evidenciara una supuesta valoración delictiva de los hechos observados por el actuario durante el desarrollo de un procedimiento tributario.

La orientación de nuestra exposición, puede sin embargo ser reconducida bajo un planteamiento distinto, desde el cual la regulación del procedimiento *ad intra* responda realmente a la necesidad de la Administración tributaria de coordinar las actuaciones a seguir una vez advertida la sospecha delictiva, y dotar de una cierta homogeneidad la práctica del traslado, sin que este procedimiento en nada afecte al plano tributario del contribuyente, o a sus derechos, quedando uno u otros salvaguardados por la paralización del procedimiento administrativo, que es singularmente a la expresión que recurren tanto la LGT(1995) como el RST(1998)¹⁵⁹³. A partir de esta posible interpretación, el procedimiento *ad intra* sería el medio particularmente ordenado conforme las competencias otorgadas de la AEAT, para que la Inspección de los tributos fuera del

¹⁵⁹⁰ A partir de esta Resolución, las siguientes que se dictaran para modificarla -que llegan hasta noviembre de 2015-, debido a los incesantes cambios en la estructura de la AEAT, sería reiterada la referencia al traslado del expediente entre uno y otros Órganos de la Inspección de los tributos, una vez nacida la sospecha delictiva, siempre con la particularidad finalidad de continuar el expediente hasta su terminación.

¹⁵⁹¹ Que como ya advertimos no era mas que una cuestión ligada a los plazos de prescripción que podía afectar a las liquidaciones, una vez practicado el tanto de culpa, debido a los plazos que quedaron sometidas las actuaciones tributarias.

¹⁵⁹² Que incluso permitía plantear una cuestión de vulneración de derechos ante la jurisdicción contenciosa administrativa, conforme a lo previsto en la Ley 29/1998, de 13 de julio reguladora de la Jurisdicción contenciosa administrativa. BOE N°167, de 14 de julio. Art.114-122

¹⁵⁹³ Nada dice la LGT (1995) o el RST(1998) en relación a la paralización de cualquier actividad de la Administración, o Inspección de los tributos, sino que singularmente se refiere a la paralización del «procedimiento administrativo» lo que entendemos permite iniciar, continuar y finalizar otras actuaciones al margen de este procedimiento.

habitual procedimiento en el que por Ley despliega sus facultades y competencias, debatiera el posible carácter delictivo de los hechos, para que una vez alcanzada una solución, procediera -o no- al traslado de los hechos al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente¹⁵⁹⁴.

Aceptando la existencia de este tipo de procedimiento en los términos expresados, encontramos una serie de incoherencias en su redacción y estructura de la norma interna que lo regula. Una primera incoherencia surge de lo que la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT¹⁵⁹⁵ omite, desde el momento en que no se hace mención alguna a la paralización del procedimiento tributario una vez advertida la sospecha delictiva, por lo entendemos que éste, seguiría desarrollándose con aparente normalidad¹⁵⁹⁶ y, de forma paralela al procedimiento *ad intra*. La segunda, provendría de la expresión elegida por la Resolución¹⁵⁹⁷ que atiende a “la continuación de actuaciones”¹⁵⁹⁸ una vez “apreciada la existencia de hechos que pudieran ser delictivos”. No se refiere la Resolución a la apreciación de sospechas o indicios, sino que recurre a idéntica expresión a partir de la cual, el artículo 77.6 de la LGT(1995) establece la obligación de paralizar el procedimiento y, lo que es más importante, a practicar el traslado. La tercera, la situamos en la coordinación que la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal¹⁵⁹⁹ ejerce “hasta la terminación del expediente” sobre las actuaciones “y sus incidencias”, a partir de

¹⁵⁹⁴ La cuestión a plantear en este punto es si, no teniendo otra función este procedimiento *ad intra* más que alcanzar una convicción que de otra forma, y de mediar la debida claridad procedimental, era ya obtenido en el seno de procedimiento tributario de comprobación e investigación y, a través de este procedimiento *ad intra* no se pretendía realizar actuaciones al margen de las competencias propias de la Inspección de los tributos: cual es la razón por la que este procedimiento se regula a través de normas de carácter interno -y al margen de un proceso legislativo que de alguna forma es el que otorga seguridad a las relaciones entre la Administración y el contribuyente- al no resultar problema alguno comunicar esta sospecha desde su origen al contribuyente, indicándole que otros Órganos de la Administración serían los designados para otorgar la consistencia precisa a la sospecha o indicio detectado.

¹⁵⁹⁵ Incoherencia que afectaría a las Resoluciones, Circulares, Instrucciones y Notas que precedieron a ésta.

¹⁵⁹⁶ Siendo evidente que, el inicio de este procedimiento *ad intra*, no es una causa establecida por la LGT(1995) o el RST(1998) que permita interrumpir la prescripción, ni en su caso suspender el procedimiento.

¹⁵⁹⁷ Apartado Trece: “1. Cuando las Unidades regionales o Unidades de Inspección aprecien la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de un delito contra la Hacienda Pública, lo pondrán en conocimiento del Inspector regional, quien podrá disponer, previa consulta a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, la continuación de las actuaciones por la misma u otra Unidad o Unidad regional de Inspección.”

¹⁵⁹⁸ No se refiere a las actuaciones del procedimiento *ad intra*, sino a la continuación de las actuaciones del procedimiento administrativo de comprobación e investigación, o en su caso del sancionador. Lo que consideramos un tanto irregular, una vez apreciada la existencia de hechos presuntamente delictivos.

¹⁵⁹⁹ Apartado Trece: 2. “La Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal coordinará las actuaciones en que existan indicios racionales de delitos contra la Hacienda Pública. A estos efectos, los Inspectores regionales comunicarán a la Unidad Especial de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal las actuaciones de esta naturaleza, así como las incidencias, que se produzcan hasta la terminación del expediente.”

la existencia de “indicios racionales” de delitos contra la Hacienda Pública¹⁶⁰⁰. La cuarta incoherencia es la notificación al interesado de un cambio de Unidad u órgano de Inspección. Ante esta última una de dos; o lo que se pretende es continuar el procedimiento tributario, manteniendo al contribuyente en la ignorancia de la posible trascendencia penal del resultado de las actuaciones, o bien lo que se pretende, es poner en conocimiento del contribuyente que este cambio conlleva a una paralización del procedimiento tributario porque otra Unidad u órgano de Inspección, va a concretar las circunstancias delictivas que concurren al caso. En cualquier de las dos, y conforme al dictado literal de la Resolución, la Inspección de los tributos estaría desarrollando unas actuaciones, una vez “apreciada la existencia de hechos que pudieran ser constitutivos de delito” o a partir de que “existan indicios racionales de delitos” que no responden a las funciones y competencias que tiene atribuidas, que son evidentemente funciones y competencias de la Jurisdicción penal, y que en ningún caso responde a las posibles formulas de cooperación o auxilio judicial.

Por tanto, el denominado procedimiento *ad intra* no puede ser identificado -bajo nuestra opinión- como unas simples actuaciones de determinados órganos de la AEAT, destinadas a formar un expediente administrativo que recoja las pruebas -a título informativo- de un posible delito contra la Hacienda Pública, sino que se trata de un procedimiento concebido y dirigido a investigar y concretar el carácter delictivo de una elusión tributaria, con la única finalidad de trasladar un expediente administrativo a la Jurisdicción penal que demuestre la culpabilidad del contribuyente; culpabilidad que queda apreciada a partir de los datos obtenidos en un procedimiento tributario de comprobación e investigación -o sancionador- que no se paraliza una vez observados los “indicios racionales” de delito, sino que continúa hasta la terminación del expediente que acredite éstos.

Con una mayor concreción sobre lo que tratamos de establecer, la Instrucción 1/1999, de 16 de julio del Director del departamento de Inspección Financiera y Tributaria establecía que “[El] envío del expediente se realizará, previa notificación al interesado, en el momento en que se aprecie la posible existencia de delito, con independencia de que tal apreciación se produzca durante la actuación de comprobación e investigación correspondiente a la cuota o durante el procedimiento sancionador”, lo que conveníamos en definir como una práctica imposible, desde el momento en que las actuaciones -según la Resolución de 24 de marzo de 1992- continuaban una vez apreciados los “indicios

¹⁶⁰⁰ Si los indicios son “racionales” cualquier coordinación de actuaciones hasta la terminación del expediente, no admite otra interpretación distinta a entender que, estas actuaciones retrasan conscientemente el traslado a la Jurisdicción penal unos hechos que para la Administración tienen un indudable carácter delictivo.

racionales” de delito hasta la terminación del expediente, por lo que la notificación al interesado con carácter previo al traslado no era posible ante la “apreciación de un posible indicio”. Por otra parte, y sin que la AEAT adquiriera otro tipo de competencias distintas a las singularmente reconocidas por la LGT(1995) se han de destacar¹⁶⁰¹, el Convenio de Colaboración de 27 de diciembre de 1995¹⁶⁰² entre el Ministerio de Justicia e Interior, Economía y Hacienda y la AEAT, en materia de apoyo al Ministerio Fiscal en la lucha contra los delitos económicos relacionados con la corrupción¹⁶⁰³, la modificación del artículo 103 de la Resolución de 24 de marzo de 1992¹⁶⁰⁴ al que se le añadiría un apartado sexto que dispondría el especial “auxilio” que la AEAT proporcionaría a Juzgados y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos¹⁶⁰⁵, y el Convenio de 30 de junio de 2005 entre la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal¹⁶⁰⁶, de los que entendemos que, lejos de atribuir a la AEAT competencias en materia de investigación delictiva¹⁶⁰⁷, lo que se reitera son los deberes de colaboración que ésta, con carácter general, debe prestar a los órganos de la Jurisdicción penal, cuestión que en ningún caso

¹⁶⁰¹ Preveía el artículo 103.nueve de la Resolución de 24 de marzo de 1992, la creación de una Unidad especializada en la investigación y persecución del fraude fiscal, que dependería del Ministerio del Interior, bajo las directrices de la Agencia, “sin perjuicio de las competencias y caracteres propios de la policía judicial”.

¹⁶⁰² Conforme a la Cláusula tercera del Convenio, los funcionarios integrados en dicha unidad no podrían desarrollar otras funciones en el AEAT, su apoyo se limitará al asesoramiento y emisión de informes, y su sede u oficinas estarían ubicadas en dependencias del Ministerio del Interior o de la Fiscalía General del Estado.

¹⁶⁰³ Desarrollado en parte por la AEAT por medio de la creación de una Unidad de apoyo a la Fiscalía Especial, dependiente orgánica y funcionalmente del Director General de la AEAT, para la emisión de informes, realización de auditorias y practicas de actuaciones que le fueran requeridas por el Fiscal Jefe o por el Fiscal General del Estado. *Vid.* Resolución de 8 de enero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. BOE Nº11 de 12 de enero.

¹⁶⁰⁴ Según la Disposición Adicional quincuagésima sexta de Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social -BOE Nº313, de 31 de diciembre-.

¹⁶⁰⁵ Auxilio que se reiteraría en la Disposición Adicional trigésimo cuarta de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre de Medidas Fiscales, administrativas y de orden social -BOE Nº313, de 30 de diciembre-, si bien esta incorporaría la expresión “...dentro de las competencias que el ordenamiento jurídico le atribuye.”

¹⁶⁰⁶ Del que emanaría el primer -y único, por el momento- informe del “Observatorio del Delito Fiscal” en diciembre de 2006. En el anexo de este Informe consta como anexo el Convenio de colaboración entre la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal.

¹⁶⁰⁷ Artículo 118 de la CE “Es obligado cumplir las sentencias y demás resoluciones firmes de los Jueces y Tribunales, así como prestar la colaboración requerida por éstos en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto.”; Artículo 17 de la LOPJ -BOE Nº157, de 2 de julio- “1. Todas las personas y entidades públicas y privadas están obligadas a prestar, en la forma que la ley establezca, la colaboración requerida por los Jueces y Tribunales en el curso del proceso y en la ejecución de lo resuelto, con las excepciones que establezcan la Constitución y las leyes...”, obligaciones igualmente reiteradas por el Tribunal Constitucional en Sentencia 76/1990, de 26 de abril “que era recordado por la STC al señala que la “lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (...) no es, pues, una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo.”

puede llevar a la extralimitación de sus funciones en el procedimiento de comprobación e investigación tributario.

V.- Cuatro Catálogo de Problemas.

Una vez establecidos desde los objetivos de nuestro trabajo, los principales rasgos de la conexión del procedimiento y el proceso tras las reformas operadas en el año 1995 tanto en el Código Penal como, en la LGT, y partiendo de los problemas que ya veníamos advirtiendo en esta conexión, vamos a tratar de situar los que consideramos mantienen una situación de conflicto, así como aquellos otros que, por las modificaciones producidas puedan haber surgido, o en su caso puedan haber sido superados.

Los orígenes normativos que regulaban la conexión de actuaciones entre la entonces Hacienda Publica, y la Jurisdicción penal, ponían de manifiesto la dependencia del proceso de una actuación técnica y valorativa, previa o simultánea, de determinados órganos administrativos. A partir de 1870, y desaparecida la jurisdicción de las causas de Hacienda, el proceso penal sería siempre posterior, opcional y adicional al procedimiento que previamente hubiera desarrollado la Administración, por lo que el Orden penal seguía dependiendo de la valoración final que el funcionario o Administración realizara sobre la defraudación, respondiendo esta valoración -a efectos de conexión- como un elemento subjetivo, del tipo delictivo. Al no ser incompatible en esta época, que en unos mismos hechos fueran a la vez, infracción tributaria y delito de defraudación, igualmente significaba que esos hechos podían ser objeto de sanción tributaria, y además de condena penal, lo que significaba con carácter general que la causa que fuera sustanciada en el proceso penal, previamente habría sido igualmente sustanciada, resuelta y sancionada en sede administrativa.

El sistema establecido por la LMURF, tratando de eliminar de la ecuación para la conexión entre el procedimiento y el proceso, el aspecto subjetivo ligado a la previa valoración de la Administración tributaria, ofrecía una serie de problemas que como identificamos en su momento no tuvieron su origen en la literalidad de la norma, si no en la práctica que de ésta se produjo¹⁶⁰⁸. El conocimiento de las causas por delito fiscal, solo podrían acceder al conocimiento de la Jurisdicción penal una vez que la liquidación practicada por la Administración hubiera adquirido firmeza, lo que establecía un requisito de procedibilidad, que originaba como problema la posibilidad de que unos mismos hechos

¹⁶⁰⁸ Nos referimos en exclusiva al esquema de conexión, y no a otros problemas que este sistema provocaba, desde el momento en que del algún modo la Administración debía poner en conocimiento de la Jurisdicción penal, los hechos que considerara delictivos.

fueran por partida doble, sustanciados y sancionados a través de dos mecanismos de un mismo *Ius Puniendi* estatal, a la vez que, la existencia de una prejudicialidad administrativa que debería suspender el proceso, en tanto la Jurisdicción competente en causas administrativas se pronunciara¹⁶⁰⁹. Esta procedibilidad significaba además que del procedimiento tributario, santificado bajo la actuación de un solo órgano -en el que se concentraban las actuaciones de comprobación e investigación, liquidación y sanción- resultaría una liquidación que ofrecía como deuda tributaria la suma de cuota, intereses de demora y recargos, además de las sanciones correspondientes. A partir de aquí se incurría en otros dos problemas, como de un lado era, la utilización -bajo un sistema basado en el inexcusable deber de colaboración¹⁶¹⁰- de los datos y manifestaciones de transcendencia tributaria facilitadas por el contribuyente, para formar un expediente de denuncia penal, y de otro, la emergente institucionalización de un procedimiento *ad intra* -regulado por y para la Inspección de los tributos- que comenzaría a servirse del procedimiento tributario, aprovechando y desviando las funciones y competencias propias de la Inspección de los tributos hacia fines instructores, que con el desconocimiento del contribuyente, tenían como única finalidad procurar una condena de éste¹⁶¹¹.

La denominada supresión del requisito de procedibilidad -a partir de la LGT(1985) y el CP(1985)- si bien pretendió instaurar la perseguibilidad pública del delito de defraudación, no significó más que una supresión a medias, desde el momento en que se orientó a evitar una liquidación previa al inicio del proceso penal, por lo que a medias se habría de entender la perseguibilidad pública del delito. Y decimos a medias, puesto que siendo -bajo el signo de la responsabilidad objetiva tributaria- la cuantía el único elemento que podía declinar la balanza para proceder al traslado del tanto de culpa, finalmente éste quedaría supeditado al mismo elemento al que la conexión entre el procedimiento y el proceso había estado cautivo durante más de ciento veinte años, que no era otro que la valoración subjetiva que la Administración tributaria efectuara sobre las circunstancias presuntamente delictivas que rodearan a la elusión tributaria¹⁶¹². Actuaciones de

¹⁶⁰⁹ Cuestión esta última que entendemos, es lo que otorgaba cierta seguridad a las causas que utilizando esta vía hubieran llegado a la Jurisdicción penal, al haber quedado previamente confirmada la liquidación por un Tribunal experto en cuestiones tributarias.

¹⁶¹⁰ A partir de un sistema tributario que comenzaba a implantar con carácter general el sistema de declaración liquidación y, autoliquidación, que trasladaba al contribuyente el conocimiento y comprensión de las normas que debía aplicar sobre las manifestaciones económicas y patrimoniales en las que incurriera.

¹⁶¹¹ Pretensión a partir de la cual, se obvió regular los efectos de un posible sobreseimiento de la causa o, una absolución del contribuyente, puesto que el procedimiento tributario ya había concluido, y en su caso la deuda tributaria -en su conjunto- habría iniciado sus trámites recaudatorios.

¹⁶¹² Por lo cual, lo que nos trajo el nuevo sistema de conexión, fue el cambio de un requisito de procedibilidad, por un requisito subjetivo consistente en la particular valoración que la Administración tributaria practicara sobre unos hechos presuntamente delictivos, siendo la única diferencia -respecto a la

valoración, que como decimos, no serían sustanciadas en el seno del procedimiento tributario¹⁶¹³, sino por medio de un procedimiento *ad intra* de la Administración¹⁶¹⁴, cuyos pilares pre-constitucionales se habían construido para una finalidad concreta a partir de la conclusión del procedimiento tributario, mientras que operada la reforma de la LGT(1985) el traslado del tanto de culpa se orientó a paralizar el procedimiento administrativo, y comunicar los hechos a la Jurisdicción penal una vez advertida la sospecha delictiva y no, una vez confirmada ésta. De esta forma, la conexión entre el procedimiento y el proceso y, pese a la evolución pretendida, daba lugar a una serie de problemas que sintetizamos a partir de una paralización del procedimiento tributario en un estadio posterior al nacimiento de la sospecha, motivo por el que entendíamos era posible practicar una liquidación como resultado, no de las actuaciones propias del procedimiento tributario, sino de esas actuaciones paralelas que la Administración desarrollaba, y que permitían adjuntar un informe en el que la cuota defraudada aparecía perfectamente determinada, regularización que si bien mantendría el carácter de provisional en espera del pronunciamiento de la Jurisdicción penal, situaba el momento en que Administración tributaria debía de abstenerse de iniciar su vertiente sancionadora-, permitiendo al contribuyente el acceso a las vías de revisión administrativas.

El que desencadenó los principales problemas a partir de la regulación establecida en el artículo 77.6 de la LGT(1985), no fue otro sino la incertidumbre creada en torno al momento en que debían ser paralizadas las actuaciones, la cual significó la progresiva institucionalización de un procedimiento *ad intra* paralelo al tributario, sobre el cual no regían plazos ni elementos de control.

Situado los aspectos de los principales problemas observados en etapas precedentes, la conexión entre el procedimiento y el proceso en la que ahora nos encontramos, ofrece los siguientes:

Primero.- En el periodo que analizamos entre el CP de 1822 y la LGT(1963), la deuda tributaria era calculada por la Administración, para que en un eventual y posterior

LMURF- que las actuaciones tributarias no finalizarían con carácter previo al proceso, sino que permanecerían dependientes del resultado de éste, para reanudar o no sus actuaciones. Situación de pendencia que, pese al intento, no significaría la imposibilidad de emitir una liquidación previa al proceso, que en todo caso y de existir, sería considerada como una cuestión más a debatir en éste.

¹⁶¹³ Procedimiento que bajo la pretendida unidad indisociable, solo parecía admitir la posibilidad de finalizar una vez que fuese posible integrar en la liquidación todos los conceptos posibles de la deuda tributaria, motivos que dieron lugar a entender que la LGT(1985) no se refiriera en exclusiva a la paralización del procedimiento sancionador, sino que exigía la paralización del procedimiento tributario en su conjunto.

¹⁶¹⁴ Procedimiento que no quedaba sujeto a paralización alguna, puesto que ésta operaba únicamente hacia el tributario de comprobación e investigación, e incluso al sancionador, y en el cual, persistiendo la incomunicación hacia el contribuyente, eran utilizados los datos, pruebas y declaraciones de transcendencia tributaria obtenidos mediando el anterior, con la única finalidad de proporcionar la pieza de convicción que justificara la imposición de una condena penal del denunciado.

proceso penal fuese determinado su posible carácter defraudatorio, si bien entonces, la defraudación por cualquier importe en la que mediara una ocultación con el propósito de eludir el pago de los tributos, tenía siempre naturaleza delictiva. Diferenciada la infracción tributaria del delito de defraudación a partir de la cuantía y, de determinados elementos subjetivos, el sistema de conexión entre procedimiento y proceso implantado a través de la LMURF condicionaba el enjuiciamiento por la Jurisdicción penal de las causas por este delito, a un requisito de procedibilidad representado por la firmeza previa de la liquidación que se hubiera practicado en sede administrativa, quedando la reacción punitiva penal únicamente dirigida a determinar el carácter delictivo del importe eludido o indebidamente disfrutado. A partir de las reformas operadas en el CP (1985) y en la LGT(1985), la liquidación previa al proceso se trataría de eliminar como competencia de la Administración tributaria, al quedar establecida la perseguibilidad pública del delito de defraudación tributaria -tratando así de solucionar el problema de conculcación material del principio *non bis in idem*- lo que llevó a que fueran los Tribunales del Orden penal los que terminaran por concretar el importe defraudado, asimilando el importe resultante de la responsabilidad civil derivada del delito, a la deuda tributaria no ingresada.

Durante el periodo en el que estamos situados, se produce un importante avance al separar en el ámbito tributario el procedimiento de regularización del procedimiento sancionador, lo que debería haber significado la separación entre regularización tributaria y delito de defraudación. No obstante y, a través de una Jurisprudencia penal anclada en medidas que trataron de dar solución a la conexión entre procedimiento y proceso tras la escasa vigencia de la LMURF, el concepto de cuota defraudada mantiene unido lo que finalmente se ha separado en el ámbito tributario, quedando supeditado el cálculo del importe presuntamente defraudado, a las reglas y principios del proceso penal, que siendo la única sede competente para establecer la posible culpabilidad y punibilidad de hechos presuntamente delictivos, se adentra en un ámbito técnico complejo que generalmente le viene resuelto a través de un expediente administrativo, que facilita la comprensión e importe de lo que la Administración considera defraudado, lo que bien significaba admitir como cuota defraudada el resultado transcrito al texto de una prueba sometida a contradicción, o bien recurrir a la remisión normativa para tratar de establecer el importe de la cuota defraudada, cuestiones que de una u otra forma serían siempre previas a cualquier debate sobre el componente intencional que es lo que verdaderamente determinaba el delito; extremo económico que de otra parte hubiera podido quedar resuelto por la Jurisdicción contenciosa -que por principio jurídico natural tiene atribuida la

competencia en la materia- permitiendo al Órgano penal diferenciar sin fisuras y complejidades técnicas, el importe que de la deuda tributaria, merecía en su caso tipificar con toda la extensión del significado delictivo.

El problema que se produce a partir de la reforma de la LGT(1985), que se mantiene tras la Ley 25/1995, de 20 de julio, y que comienza a ser enmendado en el ámbito tributario a partir de la LDGC mediante la separación de procedimientos, no ofrece sin embargo idéntica proyección en el ámbito penal, en el que cuantificación de deuda y culpabilidad se sustancian bajo un único órgano y proceso, que ofrece como cuota defraudada la fusión del elemento objetivo y subjetivo, que es precisamente lo que comienza a quedar independizado en el procedimiento tributario, al responder el concepto de tributo y sanción, a objetivos y finalidades de muy distinta naturaleza.

Segundo.- La principal diferencia que existe entre la infracción tributaria y delito fiscal, si bien puede establecerse a partir de una determinada cuantía, no es sino el elemento subjetivo que debe concurrir en su comisión. Una infracción de orden contributivo en la que concurra el grado máximo de culpabilidad, pero el importe de la cuota que se considere defraudada no supere el umbral económico del tipo penal, no tendrá posibilidad de obtener una condena penal; una infracción en la que concurra una interpretación razonable de la norma, o simple negligencia y, el importe de la deuda tributaria supere el límite económico del delito, tampoco será merecedora de condena penal; únicamente en el caso de que coincida un elemento intencional o volitivo, de cualquier intensidad, junto a un importe superior al determinado por la norma penal, tiene la probabilidad de alcanzar una condena. Por tanto y, en una proporción de dos a uno, aunque con carácter general sea la cuantía la llamada a establecer la diferencia entre el ilícito tributario y el delito contributivo, es la voluntad o intencionalidad lo que finalmente delimitará la diferencia entre ambos. A partir de aquí, cuantía e intencionalidad como condiciones que deben coincidir en una infracción tributaria o en un delito fiscal, serán las que distinguen el Orden competente para desplegar el *Ius Puniendi* del Estado, distinción que determinará el procedimiento, y por tanto las reglas, a que será sometida la infracción del ordenamiento jurídico.

La pauta que ha de conectar el procedimiento y el proceso, será por tanto el juicio de valor que, una vez establecido -liquidado o no- el importe de la deuda no ingresada en plazo voluntario, merezca para la Administración tributaria la intencionalidad o voluntad del sujeto. La diferencia fundamental radica en que, una vez advertido en sede tributaria que el elemento subjetivo supera la simple negligencia, la infracción tributaria no se transforma en delito, sino que surge la sospecha de un posible delito, suspendiéndose desde

ese momento, no solo la relación que Administración y contribuyente hubieran podido mantener hasta el momento, sino el procedimiento tributario para dar paso al proceso. Esta suspensión no responde sino, a que la Administración carece de competencia para determinar la naturaleza delictiva de unos hechos, o de la conducta, por lo que cualquier apreciación o juicio de valor que emita en este sentido, siempre quedará bajo el status de sospecha o indicio, siendo la Jurisdicción penal la única competente para dilucidar y pronunciarse sobre la naturaleza delictiva de lo que la Administración le traslada bajo esta apreciación.

El problema que permanece, es que la conexión entre el procedimiento y el proceso se mantiene supeditada a una condición subjetiva de procedibilidad, representada por el juicio de valor previo que la Administración pretenda sobre los hechos que ha conocido. Juicio de valor que se produce en sede del órgano administrativo que hasta el momento ha desarrollado actuaciones de comprobación e investigación, e incluso sancionadoras, y que ha exigido al contribuyente el cumplimiento de las obligaciones de colaboración precisas para la correcta aplicación de los tributos. Actuaciones que además, requerirán de una determinada concreción económica antes de entrar a valorar si los hechos advertidos, constituyen una infracción tributaria o bien son desde el vencimiento del periodo voluntario de ingreso, un delito contra la Hacienda Pública; concreción económica que debiendo desplegar los efectos en el ámbito recaudatorio tributario, sin embargo se practica para facilitar la cuantificación de la responsabilidad civil derivada del delito.

Tercero.- El nacimiento de la noticia críminis en la Administración tributaria, conlleva de forma inevitable una alteración del normal desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación -o del sancionador en su caso-, que en teoría y, a partir de la separación establecida de los procedimientos tributarios, no debería ser así.

La paralización de actuaciones prevista por el legislador en la LGT(1985) tenía un marcado acento penal que requería el traslado de las actuaciones una vez advertida la sospecha, no por la imposibilidad de concluir un procedimiento tributario unificado que como deuda tributaria debía aunar cuota y sanción, sino por la aparente imposibilidad de la Administración tributaria de alcanzar la fase de liquidación -y simplemente paralizar la sancionadora-, ante la incompatibilidad sobrevenida para realizar actuaciones de investigación sobre hechos y circunstancias que pudieran ser constitutivas de un presunto delito de defraudación tributaria; lo que en consecuencia, impedía a ésta obtener los datos necesarios para practicar una liquidación del importe presuntamente defraudado, debiendo ser estos datos obtenidos durante el desarrollo del proceso penal. Era por tanto la sospecha

de la defraudación, entendida ésta como sospecha del importe y, como sospecha de la conducta, la que exigía la Jurisdicción penal que se trasladara para su conocimiento.

En esta situación, el Orden penal y Orden tributario navegaron con rumbos distintos ante las posibles contravenciones tributarias, quedando al primero asignadas las competencias para el enjuiciamiento y fallo de las que alcanza un determinado importe, y al segundo, aquellas que no alcanzasen éste. El problema se origina a partir de que, no todas aquellas contravenciones que superan este importe llegan a ser trasladadas al Orden penal, como el hecho de que algunas de las causas conocidas por este Orden son devueltas a la Administración, bien por no concurrir los elementos subjetivos que conforman el tipo delictivo, o bien, porque determinados aspectos objetivos que han de concurrir en el cálculo del importe, no tienen idéntico tratamiento en sede penal, que el empleado en el ámbito tributario, lo que significa que, existen ciertas diferencias entre los criterios que llevan a la Administración tributaria a considera una acción u omisión como delictiva, y los que finalmente determina la Jurisdicción penal que no lo son.

El problema por tanto que se consolida en esta etapa, desde el momento en que para el Orden penal es la intención de defraudar un determinado importe lo que conlleva a establecer la naturaleza delictiva, mientras que para el Orden tributario es el importe no ingresado lo que conlleva a la infracción, no es otro que la ausencia de regulación del motivo que ha de determinar la conexión entre el procedimiento y el proceso, siendo la valoración subjetiva que alcanza la Administración un criterio que hasta, ahora no ha solventado las situaciones descritas.

Cuarto.- Una vez que la paralización y traslado del tanto de culpa representa un mandato, no solo previsto como posibilidad en la LGT(1985-2003), sino como posible delito en el Código Penal, la única cuestión indeterminada es el momento en que ha de producirse esa paralización. El legislador tributario no desperdició la ocasión de mantener esa impresión calculada a través de expresiones como “apreciar”, “estimar”, “considerar”, todas ellas unidas a la condición de que la infracción, los hechos, las acciones o las omisiones, “pudieran ser constitutivas de delito”. Unido a esta imprecisión, la siguiente cuestión es determinar, dentro del macro concepto “Administración tributaria” que persona u órgano era en el que debía paralizar las actuaciones, puesto que éstas se paralizaban “cuando” se practicaba el traslado del tanto de culpa, omitiendo la norma tributaria “quien” debía paralizarlas.

El problema que se origina tras esta redacción del apartado sexto del artículo 77 de la LGT(1985), y que por ahora permanece sin solución, resulta al no paralizar o suspender el procedimiento tributario, hasta que no se produce el traslado de las actuaciones a la

Jurisdicción penal, lo que llevaba a otros dos problemas; por un lado, el contribuyente quedaba sujeto a la obligación de comparecer y colaborar en un procedimiento tributario en el que había nacido una sospecha delictiva, y que por tanto no podía momentáneamente alcanzar la finalidad con la que se inició; de otro la Administración, una vez privada de sus funciones y facultades debía proceder a trasladar la causa a la Jurisdicción penal, por lo que de extender sus actuaciones paralelas para tratar de clarificar los componentes delictivos, podía dar lugar no solo a la prescripción de sus actuaciones, sino incluso las del propio delito, al tiempo de mantener al contribuyente en una situación de desconocimiento que no comulga con los derechos constitucionales reconocidos ahora en una norma con rango de Ley.

Como, cuando y quién han de paralizar las actuaciones una vez advertida la noticia delictiva, constituye otra condición subjetiva que durante esta etapa ha quedado institucionalizada en sede tributaria, sin que exista mecanismo de control o conocimiento que permita establecer el momento concreto en que se ha de paralizar el procedimiento tributario.

Quinto.- La diferencia entre paralizar el procedimiento tributario, al momento de nacer la noticia críminis, o bien una vez practicado el traslado del tanto de culpa, permite reiterar otro de los problemas, tampoco resuelto hasta el momento, que guarda una estrecha relación directa con la posibilidad de emitir una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa.

Como tuvimos la ocasión de justificar, abstenerse la Administración de emitir una liquidación previa a partir de la LGT(1985), no la consideramos motivada en base al concepto tanto de unidad procedimental como de deuda tributaria, desde el momento en que ni el procedimiento sancionador podía ser iniciado o concluido, una vez advertida la sospecha o indicio, ni el importe de la sanción llegaría nunca a forma parte de la deuda tributaria o cuota presuntamente defraudada que fuera debatida en el proceso penal. A partir de aquí, y siendo coherentes, no considerábamos posible la emisión de una liquidación ante la simple sospecha de la Administración, o incluso ante un cúmulo de indicios, puesto que de ser fieles a la literalidad de la norma tributaria, el traslado del tanto de culpa se practicaría ante la imposibilidad de la Administración de desplegar actuaciones inquisitivas e indagatorias de naturaleza y transcendencia penal. Con la misma coherencia, planteábamos la posibilidad de que fuese practicada la liquidación si la Administración, sin llegar a incurrir en extralimitación de sus funciones y facultades, tenía la posibilidad de

ofrecer un cálculo más que aproximado de la presunta cuota defraudada, de acuerdo a los datos con los que establecería la anterior en un informe de denuncia.

Ante esta posibilidad, el mayor de los problemas esgrimidos radicaba en la posibilidad de que el contribuyente acudiera a la Jurisdicción contenciosa demandando una revisión del resultado liquidatorio, lo que en teoría podía dar lugar a pronunciamientos contradictorios de dos Tribunales de distinto Orden, que conllevaría a otras situaciones teóricas como la conculcación de la vertiente procedimental del principio *non bis in idem* o el de seguridad jurídica. En este sentido, la prejudicialidad no devolutiva era predicable en un proceso penal, en el que los hechos conocidos por el Tribunal no permitían la vía devolutiva, desde el momento en que al no existir acto administrativo de liquidación no había posibilidad alguna de acudir a la Jurisdicción contenciosa. En el reverso, la prejudicialidad no devolutiva predicable en el proceso contencioso, de existir una liquidación, no debería plantear la vía devolutiva hacia lo penal, por la sencilla razón de que el acto administrativo de liquidación ha de incluir únicamente los elementos objetivos, sobre los que la Jurisdicción contenciosa haya de pronunciarse, y no cuestiones de naturaleza culpabilística que en el caso delictivo quedan reservadas a la Jurisdicción penal. Efecto no devolutivo desde la Jurisdicción contenciosa, que entendemos justificado además, en que la Jurisdicción penal al resolver estas cuestiones lo hace a los solos efectos de represión, y por tanto sin causar efecto de cosa juzgada, siendo por lógica probabilidad, y tratándose de una cuestión determinante de la culpabilidad o inocencia de un sujeto, que de conocer un Tribunal penal una cuestión prejudicial administrativa que tiene la posibilidad de acudir a la vía contenciosa, sería más consecuente la paralización del proceso, permitiendo a un Tribunal especialista en la materia pronunciarse sobre una cuestión que además, quedaría resuelta de cara al plenario, con efecto de cosa juzgada. Tratar de eludir esta posibilidad acudiendo al diferente pronunciamiento que una u otra Jurisdicción puede emitir en relación a una misma cuestión objetiva, no sería más que reconocer que Jurisdicción Penal y Jurisdicción contenciosa no tienen un mismo criterio de interpretación sobre unas mismas normas, lo que generaría otro tipo de problema de seguridad jurídica, que en ningún caso podría tener como solución privar al contribuyente del ejercicio de sus derechos.

El problema hasta el año 1995, no residía por tanto en la imposibilidad de practicar una liquidación por motivos de posible competencia jurisdiccional, como en la imposibilidad de practicar ésta al no tener datos suficientes y competencia para continuar las actuaciones precisas para obtener éstos.

Si bien se ha de admitir que a fuerza de costumbre lo habitual sería precisamente la paralización de actuaciones sin la emisión de una liquidación, a partir de 1998 y una vez en vigor la LDGC que establecería la separación de procedimientos, el análisis de la culpabilidad debería quedar postergado a un procedimiento sancionador posterior, lo que en teoría debía significar que la práctica de una liquidación constituiría un acto administrativo despejado de cualquier elemento subjetivo que pudiera revelar la posible naturaleza delictiva. Desde este momento normativo, recurrir a que el pronunciamiento del Tribunal penal otorgaría a la Administración un nuevo título con el que practicar una liquidación, comienza a ser un recurso jurisprudencial sin una aparente utilidad práctica, primero a partir de la mutación del título (deuda tributaria-responsabilidad civil) en caso de pronunciamiento condenatorio, y segundo, de ser devuelta la causa por sobreseimiento o absolución, por motivo de las diferentes reglas y principios que rigen procedimiento tributario respecto del proceso penal, pese al debido respeto a los hechos declarados probados, lo que entendemos debería comenzar a marcar una nueva dirección desde el momento en que el procedimiento que se debe considerar paralizado es el sancionador.

Sexto.- La afirmación con la que concluimos el anterior problema, en relación a la liquidación, queda justificada dependiendo del momento en que se produzca el traslado del tanto de culpa. En este sentido ha sido la propia Administración tributaria la que, a fuerza de tratar de retener este traslado hasta no culminar sus actuaciones paralelas, se ha encargado de exhibir el motivo que nos lleva a establecer el presente problema.

Desde la supresión del requisito de procedibilidad de la LMURF, momento hasta el que las actuaciones de la Administración debía culminar con una liquidación, la información sobre las actuaciones de la Administración tributaria una vez detectados indicios delictivos, hasta que practicaba el traslado del tanto de culpa, quedaba limitada a las normas que tuvieran acceso al BOE, si bien con el transcurso del tiempo, a través de la doctrina, de pronunciamientos jurisdiccionales, y de algunas resoluciones de los Tribunales económicos, se empiezan a conocer las Notas de Coordinación, Instrucciones, Resoluciones, y Ordenes dictadas por los órganos de la Administración tributaria, para el desarrollo interno de sus actuaciones, una vez advertida la sospecha; directrices que comienza a encajar en el puzle de normas que a este respecto quedaban establecidas en la LGT y en sus normas de desarrollo, que ponían de manifiesto la existencia de un procedimiento de la Administración paralelo al tributario, con la única finalidad de instruir un expediente en el que constasen los hechos de un posible delito contra la Hacienda Pública; procedimiento que no se dirigía a una mera compilación y organización que

permitiera trasladar de forma ordenada una sospecha o indicio a la Jurisdicción penal, sino que concluyera, mediante un informe, la existencia de un delito contra la Hacienda Pública.

Por tanto, si las actuaciones no quedan paralizadas una vez advertida la sospecha o indicio, puesto que se ha de desarrollar una serie de actuaciones hasta materializar la «estimación» delictiva, quiere decir que el procedimiento tributario de comprobación e investigación, o el sancionador, no se suspendía o paralizaba formalmente hasta que se produjera el traslado del tanto de culpa.

Tal y como hemos manifestado a lo largo de nuestro trabajo, que exista un trámite administrativo, reglado con carácter interno, que tenga por finalidad no solo organizar el expediente de traslado, sino incluso debatir la posible naturaleza penal de los hechos conocidos, no debe suponer *per sé* ningún problema, desde el momento en que de alguna forma se ha de practicar éste, a la vez que, establecer la diferencia entre la infracción administrativa y el posible delito, no es solo una cuestión que puede afectar a los derechos del contribuyente, sino que además puede resultar un coste procesal que finalmente no conduzca más que una ralentización de la actividad recaudatoria.

El problema radica en que este procedimiento no se encuentra reglado o publicado con el rango normativo suficiente, que permita conocer cuales son los criterios o actuaciones que llevan a la Administración a decidir cuando remite un expediente a la Jurisdicción penal, y cuando no. Si atendemos al itineris que las distintas normas de organización de la Administración tributaria establecen, la continuación de las actuaciones será simultaneada, una vez advertida la sospecha, a partir de la primera comunicación que el actuario del procedimiento dirija sus superiores jerárquicos, momento en que se inicia el procedimiento *ad intra*. Tal y como dispone la LGT(1985-1995) no es la sospecha o indicio advertida por el actuario lo que determina la suspensión del procedimiento, por lo que no existe una causa procedimental que exija a la Inspección paralizar sus actuaciones, sino al contrario, lo que tanto la LGT como sus Reglamentos de desarrollo prevén es la continuación del procedimiento hasta el momento en que se pueda cuantificar la deuda tributaria presuntamente defraudada. Lo que finalmente significa que, la paralización o suspensión el procedimiento tributario establecida en el artículo 77.6 de la LGT(1995), no se produce por causas establecidas en la norma tributaria, sino que se encuentra condicionada al resultado de un procedimiento distinto, desarrollado al margen de cualquier regulación normativa que permita establecer si las actuaciones de la Administración son o no acordes a la Ley.

Problema que se agudiza desde el momento en que el procedimiento tributario, puede ser utilizado sin ningún tipo de control, para comunicar al desarrollado de forma

paralela los datos que permitan terminar de considerar el importe y conducta delictiva, de modo que, lo que inicialmente se puede justificar procedimiento de carácter meramente organizativo e interpretativo con una finalidad relativamente coherente, finalmente no es sino el medio para obtener del contribuyente aquellos datos y manifestaciones que, de suspender el procedimiento en el momento del nacimiento de la sospecha, nunca hubiera podido obtener.

Séptimo. La paralización o suspensión de las actuaciones ante el nacimiento de la noticia críminis o bien, una vez concluido el procedimiento *ad intra*, conlleva igualmente la posible vulneración de los derechos del contribuyente.

Si esta suspensión se produce con el nacimiento de esta noticia, la comunicación al contribuyente significa, entre otros, el reconocimiento de su derecho a ser informado y asistido por la Administración en el ejercicio de sus derechos y obligaciones, a conocer el estado de tramitación de las actuaciones, a conocer la identidad de los órganos de la Administración tributaria que a partir de ese momento pueden conocer y decidir sobre éstas, e incluso, el derecho a formular alegaciones y aportar documentos, trámite que, pese a quedar previsto para la fase previa a la terminación de las actuaciones, podría ser de gran utilidad para la decisión que adopte el órgano competente en virtud del expediente paralelo instruido.

Si la suspensión se produce, como determina el artículo 77.6 de la LGT(1995) una vez practicado el traslado del tanto de culpa, quiere decir que el procedimiento *ad intra*, se ha desarrollado sin que en el tributario se le hayan advertido al contribuyente de sus derechos y obligaciones, lo que podría conllevar a que los documentos y manifestaciones aportados al contribuyente al de regularización desde el nacimiento de la sospecha, no puedan surtir los efectos que como prueba se pretenda, desde el momento en que han sido obtenidos por la Administración mediando ya una sospecha de delito, constituyendo la prueba de esta «estimación» el traslado de la causa a la Jurisdicción penal.

El problema que persiste es la imposibilidad del contribuyente de conocer cuando se produjo en el actuario que representa a la Administración la sospecha delictiva, y por tanto, cuando se inicia ese procedimiento *ad intra*; prueba si la cual es materialmente imposible demostrar cuando la Administración omitió la obligación de informarle de sus derechos, y por tanto demostrar, la vulneración de éstos.

QUINTA PARTE.-

La conexión del procedimiento y el proceso penal a partir de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. El Reglamento General Sancionador Tributario de 2004 y el Reglamento General de Gestión e Inspección tributaria de 2007.

Alterando ahora el orden cronológico de nuestra exposición, que seguimos a partir de las reformas de la norma penal y posteriormente, sobre las que operan en la norma tributaria, en relación a la conexión del procedimiento y el proceso por delito fiscal, entendemos que en este momento la evolución de mayor calado en relación al objeto de nuestro trabajo se produce en ésta última, con anterioridad a otras reformas de la norma penal en relación al delito¹⁶¹⁵, por lo que en este capítulo nos centraremos en el análisis de la reforma operada en la norma tributaria, para en otro posterior situar las modificaciones que, incorporadas a la norma penal, inciden en esta conexión.

I.- El proyecto de Ley General Tributaria del año 2000.

El proceso de reforma de la LGT(1963-1995) se inicia por la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 15 de junio de 2000, por la que se constituye una Comisión¹⁶¹⁶ para el estudio y propuestas de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, de la que nacería un informe¹⁶¹⁷ con las líneas maestras de lo que llegaría a ser un primer borrador de proyecto de la nueva LGT que, redactado por los Servicios del Ministerio de Hacienda, sería objeto de un nuevo estudio por otra Comisión constituida a partir de la Resolución del Secretario de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2.001, de la que finalmente resultaría el texto del Anteproyecto¹⁶¹⁸ que llegara al Consejo de Ministros.

¹⁶¹⁵ Cuestiones que abordaremos en la tercera parte de nuestro trabajo en un análisis comparativo en relación a la L.O. 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.

¹⁶¹⁶ En la que participarían entre otros Ferreiro Lapatza, J.J., Simón Acosta, E.A., Clavijo Hernández, F., Falcon y Tella, R., etc...

¹⁶¹⁷ Informe que sería publicado por el Instituto de Estudios Fiscales (IEF) en julio de 2001. (www.ief.es/.../ReformaLGT) Vid Gral. sobre este proceso, el Dictamen del Consejo de Estado de 22 de mayo de 2.003 sobre el Anteproyecto de Ley General Tributaria -Nº1403/2003, de 22 de mayo- (www.consejo-estado.es/pdf/2003.pdf), RUBIO GUERRERO,J.J.(2004) *La nueva Ley General Tributaria: génesis, objetivos y principales modificaciones*. MANTERO SAENZ,A. Y REYNA RODRIGUEZ,E.(2.005) *La Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios*.

¹⁶¹⁸ Este Anteproyecto sería igualmente objeto de estudio por una comisión, conforme a la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002 por la que se constituye la Comisión de expertos para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, y la Resolución de la Secretaría de Estado de Hacienda de 8 de octubre 2002 por la que se modifica la Resolución de la Secretaría

Las consideraciones¹⁶¹⁹ recogidas en el Informe del Proyecto (IEF-2001), entre muchas otras cuestiones¹⁶²⁰ atendían a: “*terminar con la inclusión de las sanciones en el concepto de deuda tributaria*”¹⁶²¹, mantener el plazo de prescripción en cuatro años¹⁶²², la integración de las disposiciones recogidas en la LDGC¹⁶²³ y derogación de ésta desde la entrada en vigor de la nueva LGT¹⁶²⁴, la debida distinción de “las actuaciones de «prevención» por contraposición a las de «disuasión» realizadas por la Administración tributaria¹⁶²⁵; la incorporación a la LGT de las funciones de la Inspección de los tributos, reguladas hasta ahora en el RGIT, incorporando igualmente “*una norma que regule la distribución de funciones entre los órganos de inspección estatales, autonómicos y locales*”¹⁶²⁶, así como el esquema básico que mantendrían todas sus actuaciones¹⁶²⁷, con la

de Estado de Hacienda de 1 de octubre de 2002, por la que se constituye la Comisión de expertos para el estudio del borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria, para ampliar la composición de sus miembros. Ambas Resoluciones acompañada como anexo del Informe de la Comisión publicado por la Secretaría de Estado de Hacienda con fecha 23 de enero de 2.003.

¹⁶¹⁹ Con posterior trámite de información pública, donde instituciones, organizaciones, y despachos profesionales, entre otros, emitieron su opinión sobre el texto. Posteriormente el Anteproyecto sería objeto de informe desde el Consejo de Estado, volviendo el texto al Consejo de Ministros, que aprobó y remitió a las Cortes para su tramitación como Proyecto de Ley N°121/000155. Con carácter previo a su tramitación parlamentaria el Anteproyecto sería informado por -entre otras- el Banco de España (31 de marzo de 2003), la Subsecretaría de Hacienda (10 de marzo de 2003), la Dirección General de la AEAT (25 de marzo de 2003), el Tribunal Económico- Administrativo Central (10 de abril de 2003), la Secretaría General Técnica del Ministerio de Justicia (17 de marzo de 2003), la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación (1 de abril de 2003), el Consejo General de la Abogacía (2 de abril de 2003), la Asociación Española de Asesores Financieros y Tributarios (1 de abril de 2003) y, la Asociación de Abogados Especializados en Derecho Tributario (3 de abril de 2003).

¹⁶²⁰ Nos centramos, por la indudable extensión de la reforma, en aquellas cuestiones que hemos ido analizando hasta ahora a lo largo de nuestro trabajo, y que alguna forma entendemos relacionados con la conexión entre el procedimiento y el proceso.

¹⁶²¹ Que podrían pervivir junto al concepto de deuda a los simples efectos recaudatorios, al considerar la Comisión que “No parece (...) tras el reconocimiento en la LDGC del principio de separación de procedimientos y del tratamiento diferenciado de las sanciones a efectos de suspensión automática en caso de recurso, se mantenga una inclusión que, aunque con efectos limitados, de algún modo identifica las sanciones como una parte de la deuda tributaria.” Parte III. 5.A.-Pág.86

¹⁶²² Considerando la posibilidad de sustituir el “plazo de cuatro años de prescripción del derecho a liquidar y del derecho a imponer sanciones, por uno de caducidad de cinco años, lo cual no supondría en la práctica un alargamiento del plazo, teniendo en cuenta la duración máxima del actual procedimiento de inspección, doce meses como regla general, y el hecho de que con este sistema, la liquidación tendría que estar notificada dentro de los cinco años siguientes a la finalización del plazo para declarar”, que en relación al delito fiscal sería con efectos suspensivos.

¹⁶²³ Tal y como recogía la Exposición de Motivos de la LDGC al señalar la “posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto que constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”. En el Informe de la Comisión, Parte III, 2.E. Pág.69, Parte IV.1.C.Pág.109, y V.1.A.a).Pág.164.

¹⁶²⁴ De manera que la LGT desarrolle “las potencialidades de los derechos y libertades previstos en la CE, garantizando su tutela, de forma que se logre un justo equilibrio entre los mismos y el interés colectivo representado por la Hacienda Pública, que también está protegido por la CE. Parte IV.1.C. Pág.109.

¹⁶²⁵ Al haber “cambiado la orientación desde una Administración «represiva», basada en el control «ex post» del cumplimiento de las obligaciones tributarias y que imponía sanciones elevadas de carácter ejemplificador, hasta una Administración «preventiva», que dedica mayores esfuerzos hacia las actuaciones que eviten el incumplimiento «ex ante».” Parte IV.2.C. Pág.116.

¹⁶²⁶ En este sentido el Consejo de Estado (Dictamen 2003) analizaba si debería incluirse en el Anteproyecto la regulación de la AEAT, como un capítulo fundamental de la estructura de la Administración tributaria, como órgano a quien corresponde la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora; o si, por el contrario, debe suprimirse toda referencia a la Agencia. En opinión del Consejo, era preferible que esta

supresión de la referencia a la “buena fe” que debía dirigirse a apreciar si “*la Administración ha sido o no capaz de aportar pruebas que destruyan la presunción de inocencia de que goza el ciudadano*”¹⁶²⁸, y la posibilidad de que el Inspector-Jefe, ante un supuesto de disconformidad pudiera convocar una entrevista con el contribuyente para conocer directamente su posición; la incorporación de los principios constitucionales a la redacción de las normas sancionadoras¹⁶²⁹, la integración del procedimiento separado¹⁶³⁰ y, suspensión de la ejecución de sanciones previstas en la LDGC, la inclusión -de forma similar a como establece el art.9 del CP- de los principios de la potestad sancionadora aplicables a las infracciones y sanciones tributarias, así como una mejor redacción de la exclusión de responsabilidad por interpretación razonable de la norma¹⁶³¹.

En relación a la comunicación de datos entre el de regularización y el sancionador¹⁶³² partía la Comisión de dos posiciones; de un lado la que consideraba la posible autoincriminación del contribuyente¹⁶³³ y de otro, la que entendía que no había un

regulación -tanto legal como reglamentaria- tuviera una sede normativa específica, conforme a su por su marcado carácter organizativo -en constante modificación- sin que esto fuese obstáculo para que en el anteproyecto se incluyeran algunas referencias a la AEAT de carácter genérico. Nº23, Pág.427.

¹⁶²⁷ “Iniciación: La Administración debe informar sobre la naturaleza y alcance de las actuaciones, los derechos y obligaciones de quien es sometido a las mismas (art. 27 de la LDGC) y sobre el responsable de la tramitación del procedimiento. Instrucción: La Administración realizará las actuaciones que sean procedentes procurando causar las menores molestias al interesado. Conclusiones provisionales o propuesta de resolución: La Administración debe recoger las actuaciones realizadas y las conclusiones provisionales a las que se llegan. Trámite de audiencia: El obligado tributario, una vez recibida la propuesta, tendrá un plazo para alegar lo que convenga a su derecho y aportar pruebas y justificantes si no lo ha hecho anteriormente. En cualquier caso, deberá prestar su conformidad o disconformidad, con los efectos generales previstos para la prestación de conformidad. Terminación: Mediante la resolución o liquidación que la Administración estime procedente y debe incluir la mención de los recursos y reclamaciones que pueden interponerse. Apartado IV.5.B. Pág.146-148.

¹⁶²⁸ Desde el momento en que “ El art. 49 del RGIT se limita a señalar que la inspección deberá hacer constar en el acta la ausencia de motivos para proceder a la apertura de procedimiento sancionador. No obstante, ha de incorporarse una declaración expresa sobre este aspecto fundamental.” Apartado IV.6.C.Pág.150-15, y V.2.B.g.Pág.175. Se referiría el Informe de la Comisión de estudio del Anteproyecto (enero 2.003) a “la proclamación del principio de culpabilidad, al objeto de reforzar su aplicación en materia tributaria, lo que no siempre ha estado claro (o, al menos, con la extensión debida) en la práctica administrativa y judicial.”Pág.67

¹⁶²⁹ Entre los que la Comisión cita expresamente el del culpabilidad y responsabilidad personal. Inclusión que justifica, pese a la incorrección técnica que supone, “por el afán didáctico que debe presidir la LGT”. Apartado V.1.A.a).Pág.163

¹⁶³⁰ Que como indicara el Informe de la Comisión para el estudio del Anteproyecto de la LGT (enero 2003) “...el mismo hecho de que se cree un Título independiente dedicado a la potestad sancionadora (...) destaca la importancia que tiene el régimen sancionador tributario, así como su separación de la regulación de las obligaciones.”

¹⁶³¹ “...de manera que se superen las críticas doctrinales al mismo. En particular, debe mejorarse la redacción de la cláusula relativa al error de Derecho.” Apartado V.2.B.d.Pág.173

¹⁶³² “ La Comisión no es ajena al debate planteado sobre esta cuestión. Un sector minoritario de la doctrina considera que existe una colisión entre los derechos a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, por una parte, y el deber de contribuir, por otra, así como que dicho conflicto debe resolverse a favor de este último. La conclusión a la que se llega no puede ser otra que la de admitir que el sujeto se encuentra obligado, en todo caso, a aportar los datos que posean trascendencia tributaria y que los mismos pueden ser utilizados en un posterior procedimiento sancionador sin límite alguno.” Apartado V.6.A.Pág.199

¹⁶³³ “También se ha defendido que el derecho a no declarar contra sí mismo resulta de aplicación en el marco del procedimiento inspector, ya que en el mismo pueden obtenerse evidencias útiles para sustentar una

conflicto real entre la obligación de colaboración y el derecho a no autoincriminarse¹⁶³⁴, para la que el conflicto, no vendría tanto por la colaboración del contribuyente como, por la utilización de los datos aportados en el procedimiento sancionador, estableciendo tres casos posibles de utilización: los aportados voluntariamente con conocimiento de su posible tratamiento con efectos sancionadores, los facilitados por terceras personas en virtud de las obligaciones de colaboración y, los que la Administración hubiera obtenido sin mediar la participación del contribuyente. En este sentido, una de las formulas propuestas en la Comisión fue la absoluta separación de procedimientos con la designación de órganos diferentes -funcional y jerárquica- “*con la finalidad de asegurar su objetividad y su falta de contaminación*”, para lo que sería preciso impedir la comunicación de datos entre ambos procedimientos, lo que permitiría a la Administración utilizar la coacción para obtener los datos del contribuyente a efectos de liquidación, debiendo desarrollar una actividad probatoria independiente a éstos “*que permitan imputar el ilícito al presunto infractor*”¹⁶³⁵. La segunda propuesta y, partiendo de los problemas materiales y personales que supondría crear unidades administrativas que asumieran la competencia sancionadora, entiende que la actuación de estas unidades significaría una “*«contrainspección» que verse sobre los mismos hechos objeto del procedimiento inspector*”, proponiendo mantener la separación de procedimientos con la comunicación de datos, con la solución de que el contribuyente -en atención a las molestias que se le causan- pudiera solicitar la sustanciación conjunta. En este caso, se dice por la Comisión que los datos aportados “*deben estar debidamente documentados por el funcionario que actúe cerca del obligado tributario, y aceptados por éste*”; en estos casos se debía de entender que si el contribuyente “*facilitó documentos o información, lo hizo en cumplimiento de sus deberes con la Administración, sin que ello pueda calificarse como colaboración voluntaria, de donde no existe autoinculpación si el instructor del procedimiento utiliza la información que obtuvo, por ejemplo el inspector actuario, y fue aceptada documentalmente por el obligado*”; una tercera posición partía de la “destipificación” de las infracciones por

condena penal o sanción administrativa. Por tanto, se produce una colisión entre aquel derecho y el deber de contribuir cuando, en el marco de un proceso de comprobación, se le exigen al obligado tributario datos que tienen trascendencia tributaria pero que, a la vez, son autoincriminatorios. En estos casos, debe primar el derecho a no declarar contra sí mismo, de manera que el sujeto podrá negarse a aportar aquellos datos en virtud del art. 24.2 de la CE.” *Ibidem*, Pág.199

¹⁶³⁴ A tenor de esta posición “este último tiene vigencia en aquellos procedimientos inspectores que no hayan sido iniciados de manera rutinaria, sino como consecuencia de la existencia de indicios de defraudación y que serán la mayoría. En estos casos, tales procedimientos tiene carácter materialmente punitivo. Ahora bien, ello no justifica una negativa del sujeto a aportar los datos necesarios para la liquidación del tributo, lo que viene justificado por el art. 31 de la CE.” *Ibidem*, Pág.199

¹⁶³⁵ Bajo esta formula, advierte la Comisión “dentro de este último la Administración debería proceder a efectuar una nueva «liquidación» de la cuota dejada de ingresar, que sólo serviría a efectos sancionadores y que podría no coincidir con la llevada a cabo en el procedimiento de comprobación.” *Ibidem*, Pág.200

incumplimiento de las obligaciones de colaboración de los distintos sujetos con la Administración tributaria, incentivando de forma complementaria la colaboración mediante la introducción de ésta como criterio atenuante, lo que permitiría afirmar que los datos aportados lo han sido voluntariamente, y en consecuencia, pueden utilizarse en el posterior procedimiento sancionador¹⁶³⁶.

El último punto del apartado¹⁶³⁷ dedicado al Procedimiento sancionador tributario, queda referido a las actuaciones de la Administración ante supuestos de delito fiscal, reconociendo en primer lugar, algo que ya veníamos apuntando desde la L.10/1985, de 26 de abril de reforma de la LGT, en la que el artículo 77.6 como era, la indeterminación del *“momento de apreciar la inspección de los tributos la posible comisión del delito contra la Hacienda Pública”*, circunstancia que debía ser notificada al interesado¹⁶³⁸, y en segundo, la incidencia que significaría *“el retraso en practicar esta notificación a efectos del ejercicio de defensa de sus derechos”*, matizando la Comisión sobre éstas y, en relación al imperativo dispuesto en el artículo 77.6, *“la trascendencia que tiene si se acuerda «de forma motivada la continuación de las actuaciones administrativas»”*, así como la posible reacción del contribuyente *“si han tenido publicidad las actuaciones desarrolladas.”*¹⁶³⁹

Partiendo de la separación de procedimientos tributarios, se proponían por la Comisión las siguientes soluciones:

1ª.- Permitir que la Inspección continúe hasta la determinación de la deuda tributaria y, una vez iniciado el procedimiento sancionador, en función de la culpabilidad apreciada suspender las actuaciones y proceder al traslado del tanto de culpa. Según la

¹⁶³⁶ En este sentido indica la Comisión que, la falta de colaboración puede obligar a la Administración a recurrir a medios indiciarios al objeto de determinar la base imponible y, ante el posible resultado el contribuyente decida aportar los datos necesarios para que la base imponible alcance un resultado real; en otras palabras como concluye la Comisión *“la coacción que supone la existencia de una sanción se ha sustituido por la que puede representar la utilización de métodos indiciarios para determinar la base imponible.”* *Ibidem*, Pág.202.

¹⁶³⁷ Apartado V.6.C. *“Proceso penal y procedimiento sancionador.”* Pág.206 y ss.

¹⁶³⁸ Notificación que, recogida en el RST(1.998), sería incorporada como tal en el Anteproyecto, y durante la tramitación parlamentaria pasaría a denominarse como *“previa audiencia al interesado”*. En el Informe de la Comisión para el estudio del Anteproyecto de la LGT (enero 2.003) la transformación de *«notificación»* a *«audiencia»* se estimaba que *“su elevación de rango se compadece mejor con la verdadera finalidad del precepto, que no es otra que la de salvaguardar los derechos del sujeto infractor, informándole del posible inicio de actuaciones penales”* aclarando la Comisión que *“no nos encontramos ante un verdadero acto administrativo que el interesado pueda recurrir, lo que resultaría contrario a la prejudicialidad penal existente en esta materia.”* Pág.70

¹⁶³⁹ Dos conclusiones podemos extraer de las reflexiones suscritas por la Comisión: de una lado, no era intrascendente la posible continuación de actuaciones, una vez observados los indicios delictivo, y de otro, que el conocimiento por parte del contribuyente de las posibles actuaciones instructoras de la Inspección, o nunca se producía -hasta el momento del traslado-, o de producirse -sin haber paralizado el procedimiento- podía ser un *«problema»* (lo resaltamos porque a continuación la Comisión señala: *“Como solución a estos problemas...”*).

Comisión, esta opción se fundamenta en la necesidad de llegar a cuantificar el elemento objetivo del delito, además de responder a que en *“la práctica, los propios Tribunales y fiscalía solicitan que la Administración tributaria realice ese proceso de cuantificación pues el delito necesita un resultado.”*¹⁶⁴⁰

2ª.- Regular un procedimiento sancionador especial, con órgano competente cualificado, que se aplicaría en todos los supuestos en que se supere la cifra de quince millones de pesetas¹⁶⁴¹.

3ª.- En caso de que exista un proceso penal, y un procedimiento tributario, en el que coincidan sujeto, tributo objeto de comprobación y periodo, el administrativo quedaría suspendido, salvo que, la coincidencia sea parcial en cuyo caso podrán continuar las actuaciones administrativas¹⁶⁴².

4ª.- Que el plazo de las actuaciones de inspección, en caso de ser devueltas las actuaciones por el órgano penal -por sobreseimiento o archivo- se considerara suspendido -y no paralizado-, permitiendo el reinicio de actuaciones por otros doce meses.

5ª.- Que sea reconocido en el artículo 66 de la LGT, la interrupción de la prescripción por el inicio de actuaciones judiciales.

¹⁶⁴⁰ Con esta afirmación es posible entender dos situaciones: o todo lo que hasta ahora hemos tratado de establecer, no es cierto, puesto que lo que la Jurisdicción penal solicita a la Administración -una cuantificación previa- es algo que desde la primera Sentencia por delito fiscal de los años 80, hasta la L.O.7/2012 que modifica el Código Penal -como veremos- viene exigiendo como cuestión y competencia exclusiva de la Jurisdicción penal; o bien se refiere la Comisión a que, ese cálculo lo realizará la Administración tributaria durante el desarrollo del proceso; cuestión que nos despierta idéntica intranquilidad puesto que no le corresponde este cálculo a la Administración sino al Juez Penal de acuerdo a las pruebas sometidas al debate procesal. Es evidente la necesidad de una cuantificación de la deuda presuntamente defraudada como cuestión estimativa previa al proceso, lo que no puede resultar evidente es que sean los Tribunales y la Fiscalía los que soliciten esta cuantificación, puesto que en primer lugar se estaría reconociendo cierta connivencia entre éstos y la Administración con carácter previo al traslado del tanto de culpa, y en segundo, se estaría incitando a la Administración a continuar sus actuaciones hasta que pueda cuantificar el importe de la defraudación.

¹⁶⁴¹ Órgano cualificado, como por ejemplo fueron en su día las Juntas Administrativas, que ya hemos tenido la oportunidad de estudiar en otros momentos de la historia de la conexión entre el procedimiento y el proceso, y que con ciertos matices consideramos, es la opción que representa la respuesta más lógica, a la vista de la regulación de un procedimiento ad intra que impide el control de estas actuaciones.

¹⁶⁴² Aclara la Comisión *“así como en los casos dudosos, se propone que la Ley prevea que se comunique por la Administración a la autoridad judicial que esté conociendo del delito, para que sea ésta la que decida si se pueden continuar las actuaciones o debe suspenderse el procedimiento administrativo. Además, la Ley ha de señalar que, en caso de que no se reciba contestación en el plazo que se señale, se continuarán las actuaciones administrativas.”* Apartado V.6.C.Pág.207. A este respecto ya hacía referencia la Comisión en el Apartado V.2.B.f, al señalar que *“ El principio de no concurrencia de sanciones (non bis in idem) supone que una misma infracción no puede sancionarse con dos sanciones tributarias. Además, no puede existir sobre un mismo hecho sanciones tributarias y penales. Podría concretarse el principio indicando que la infracción ha de referirse al mismo sujeto infractor, por idénticos supuestos, e igual fundamento.”* Pág.175

Un primer acercamiento, a través del anterior Informe, a los problemas que venimos señalando a lo largo de nuestro trabajo, nos permite a priori establecer que éstos, no son producto exclusivo de una deficiente regulación normativa a la hora de conectar el procedimiento y el proceso, sino que en su mayor parte responden a la práctica que de ésta se hace por parte de los Órganos encargados de su aplicación.

A partir de las propuestas recogidas en el anterior, el trámite parlamentario del Proyecto de Ley¹⁶⁴³ nos permite observar como evoluciona la conexión entre el procedimiento y el proceso a través de las distintas medidas que se adoptaron, que en conjunto -y como en adelante tendremos la oportunidad de comprobar- no se dirigieron a propiciar una mejor sistematización y resultado de éste, sino a establecer los efectos paralelos que incidirían antes y después de la práctica del traslado del tanto de culpa¹⁶⁴⁴.

Respecto a la potestad sancionadora¹⁶⁴⁵ en materia tributaria -art.179- se ejercería de acuerdo con los principios reguladores de la misma en materia administrativa con las especialidades establecidas en esta Ley, siendo en particular aplicables los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia; respecto a la responsabilidad se establecían como causas de exclusión -entre otras- “*la diligencia necesaria en el cumplimiento de la obligaciones tributarias*” quedando ejemplificada ésta en la interpretación razonable de la norma, cuando quede ajustada a los criterios manifestados por la Administración¹⁶⁴⁶. En cuanto a la no concurrencia de sanciones, establecía el artículo 180.1¹⁶⁴⁷, siempre que la Administración haya «estimado» que los hechos pudieran ser constitutivos de delito, la suspensión del procedimiento una vez que se practique el traslado o remisión de la actuaciones, con notificación al contribuyente. Sobre

¹⁶⁴³ BOCGCD, N°155-1, Seria A 121/000155, de 6 de junio de 2003.

¹⁶⁴⁴ Motivo por el que nos vamos a referir a aquellas disposiciones que consideramos relacionadas con éste.

¹⁶⁴⁵ Que conforme al artículo 5.2 “En el ámbito de competencias del Estado, la aplicación de los tributos y el ejercicio de la potestad sancionadora corresponde al Ministerio de Hacienda, en tanto no haya sido expresamente encomendada por Ley a otro órgano o Entidad de Derecho público. En los términos previstos en su Ley de creación, dichas competencias corresponden a la Agencia Estatal de Administración Tributaria.”

¹⁶⁴⁶ Citaba el último párrafo del artículo 179.2.d) en relación a la exclusión de responsabilidad, “Tampoco se exigirá esta responsabilidad si el obligado ajusta su actuación a los criterios manifestados por la Administración tributaria en la contestación a una consulta formulada por otro obligado, siempre que entre sus circunstancias y las mencionadas en la contestación a la consulta exista una igualdad sustancial que permita entender aplicables dichos criterios y éstos no hayan sido modificados.”

¹⁶⁴⁷ Artículo 180.1 del Proyecto “1. Si la Administración tributaria estimase que la acción u omisión del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, notificándose al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.”

la redacción de éste artículo, la Enmienda N°250 del GP Popular¹⁶⁴⁸ propondría la modificación del apartado primero del artículo con la siguiente redacción¹⁶⁴⁹, sustituyendo la expresión “*notificándose al interesado*”, por “*previa audiencia al interesado.*”¹⁶⁵⁰

Como señalamos al inicio de este apartado, el proceso legislativo de la LGT, en cuanto a la conexión entre el procedimiento y el proceso no ofreció sino una consolidación del texto que ya incorporara la LGT(1.985-1995), con algunas matizaciones que si bien, simulaban una evolución, no fueron más que conceptos que conducirían a crear más confusión en este trámite, centrando el esfuerzo legislativo, más que en integrar -como recomendara la Comisión en su informe (2.001)- un procedimiento que otorgara más nitidez a las actuaciones que la Administración tributaria practicaba en estas situaciones, en solucionar los problemas procedimentales generados a partir de la regulación establecida desde el año 1.985.

¹⁶⁴⁸ Como justificación de la enmienda “La redacción propuesta para el apartado 1 pretende clarificar la regulación en él contenida, señalando expresamente no sólo la remisión del expediente a la jurisdicción competente para conocer del posible delito contra la Hacienda Pública, sino también la posible remisión del expediente al Ministerio Fiscal para que sea éste el que, en su caso, formalice la denuncia ante dicha jurisdicción. Esta segunda posibilidad está ya implícitamente prevista en la redacción del apartado 1 del artículo 180 del Proyecto, al fijar como término de la suspensión del procedimiento administrativo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Asimismo, se introduce el trámite de audiencia al obligado tributario previa remisión del expediente al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente.” Este trámite de audiencia, como veremos dio lugar a distintos pronunciamiento doctrinales y jurisprudenciales, si bien en este momento y, ante la ausencia de justificación del motivo que lleva a incluirlo bajo esta denominación, carece de sentido, dado que a efectos de paralización, suspensión y prescriptivos la simple notificación ya hubiera alcanzado el objetivo, cuando este trámite con carácter general se establece en la LGT con carácter previo a una propuesta de resolución, la cual y, ante un supuesto de delito contra la Hacienda Pública no se produciría.

¹⁶⁴⁹ La Enmienda 383 del GP Catalán proponía eliminar las referencias a la posible apreciación de responsabilidad penal, al quedar ya regulado esto en el artículo 150.4. Rechazada por 161 votos en contra, en sesión de Pleno del Congreso de 25 de septiembre de 2005. Vid. DSCD N°281, Sesión plenaria N°268 de 25 de septiembre. Pág.14.745

¹⁶⁵⁰ Artículo 180 del Proyecto según redacción de la Enmienda N°250 “1. Si la Administración Tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.” En el texto del Dictamen de la Comisión (155-9, de 24 de septiembre de 2.003) se añadiría “...y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.” Quedaría aprobado el Dictamen de la Comisión, conforme a la redacción propuesta en el Enmienda N°250, con el párrafo añadido, por un total de 179 votos a favor. Vid. DSCD N°281, Sesión plenaria N°268 de 25 de septiembre. Pág.14746

II.- El artículo 180.1 de la LGT(2.003)

La redacción original del artículo 180.1 de la LGT(2003)¹⁶⁵¹, bajo la expresión “Principio de no concurrencia de sanciones”¹⁶⁵² establecería:

“Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.

La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa.

De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió. Las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes.”

Como notas distintivas en la nueva redacción de la única norma tributaria con rango de Ley, llamada a permitir la conexión entre el procedimiento y el proceso, consideramos que se han de destacar las siguientes:

1ª.- La permanencia de la primitiva expresión “infracción” recogida en el artículo 77.6 de la LGT(1985-1995)¹⁶⁵³, frente a la evolución -entendemos- que había supuesto la utilización de la expresión “acciones u omisiones”¹⁶⁵⁴ en el RST(1985) y en el RGIT(1986), se traduce en una consecuente perpetuación de una expresión que proporciona a la Administración tributaria practicar el traslado del tanto de culpa, no cuando sospeche la posible comisión de un delito, sino cuando «estime» que la “infracción

¹⁶⁵¹ BOE N°302, de 18 de diciembre de 2003.

¹⁶⁵² Para RIBES RIBES,A.(2011) representa “la plasmación efectiva del non bis in idem procesal en los casos de posibles delitos contra la Hacienda Pública, imponiendo el cese de toda actuación administrativa y el consiguiente traslado del expediente a la jurisdicción penal cuando se aprecian indicios de delito. La preeminencia otorgada a la función penal en estos supuestos se manifiesta a través de la obligación de la Administración Tributaria de abstenerse de seguir el procedimiento sancionador por los mismos hechos, mientras al autoridad judicial no dicte sentencia o auto de sobreseimiento firmes.” *El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in idem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos*. Pág.414. En cuanto a la preferencia penal citada por la Autora, para PEREZ MANZANO,M.(2002) “La concepción de una infracción administrativa absolutamente idéntica a una infracción penal conduce a una imagen de legislador poco racional que, o bien ha lesionado el principio de intervención mínima (puesto que si la sanción administrativa es suficiente carece de sentido la intervención penal), o bien una de las sanciones no guarda proporción con el contenido de injusto de la infracción (ya de la misma sanción no puede resultar proporcionalmente sancionada con dos sanciones de distinta naturaleza y gravedad).” *La prohibición constitucional de incurrir en bis in idem*.Pág.22

¹⁶⁵³ A la que también acudió el Gobierno de turno en el artículo 5 del RST(1998) “En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones cometidas pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública...”

¹⁶⁵⁴ Mas acorde a la definición establecida en el Artículo 305 del CP(1995), y que se mantendría tras la reforma operada por L.O. 5/2010, de 22 de junio que modifica la LO 10/1995 del Código Penal, máxime cuando la “suspensión” del procedimiento se produce por motivo de la existencia de un presunto delito, y no ante una infracción.

podiera ser constitutiva de delito”, lo que entendemos, sigue supeditando -en la más absoluta teoría- que el delito contra la Hacienda Pública, primero haya de constituir un infracción¹⁶⁵⁵ para la Administración tributaria, y segundo, que la posible actuación del Juez Penal o del Ministerio Fiscal requiera una previa constatación de la presunción delictiva por parte de la Administración tributaria¹⁶⁵⁶.

2ª.- De la anterior redacción, también se hereda el verbo «estimar» que en el artículo 77.6 de la LGT(1995) se recogía en presente subjuntivo -estime-, y en el artículo 180.1 se utiliza en pretérito indefinido -estimase- como expresión de una acción u omisión pasada sobre la que se emite una valoración¹⁶⁵⁷. Aunque la remisión a un tiempo verbal u otro pueda constituir una simple forma de expresión que, finalmente se traduce en la obligación de practicar -en un momento determinado aunque impreciso- el traslado del tanto de culpa de unos hechos presuntamente delictivos, para nosotros tiene un significado algo más trascendente. Si recurrimos (LGT 1995) a la expresión “*en los supuesto en que la Administración estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito*” significa que la «estimación» se produce en un momento que coincide -o debería de coincidir- con la apreciación sobrevenida en el actuario del procedimiento tributario que se esté desarrollando¹⁶⁵⁸; lo que conllevaría a que, el traslado del tanto de culpa se debe practicar, y es exigible, a partir de ese momento¹⁶⁵⁹. Por el contrario, si recurrimos a la expresión “*Si la Administración estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito*”, significa que la posibilidad delictiva ya se habría planteado en un momento anterior y se ha debido desarrollar un proceso lógico-deductivo -y de ahí el significado del componente condicional, “Si”-, hasta alcanzar el convencimiento de la naturaleza de los hechos; lo que conlleva a que el traslado del tanto de culpa solo se producirá “si” la Administración alcanza finalmente ese estado¹⁶⁶⁰, y de ahí *mutas mutandi* a reconocer -que

¹⁶⁵⁵ Si bien el legislador sigue midiendo la utilización de la expresión “infracción” a la que no adjetiva como “tributaria”, lo que como ya señalamos en su momento, puede significar que la “infracción tributaria” pueda ser delito, o bien, a que con el término “infracción” se esté refiriendo a la “infracción” de la norma penal.

¹⁶⁵⁶ Con lo que como ya venimos advirtiendo en apartados anteriores, significaba un retroceso hasta 1.870, cuando la Jurisdicción penal estaba supeditada a un “requisito de procedibilidad subjetivo” como era la valoración y decisión que adoptara la Administración tributaria sobre el ilícito contributivo sustanciado.

¹⁶⁵⁷ De acuerdo al sentido gramatical establecido por la R.A.E. “Tiempo que sitúa la acción, el proceso o el estado expresados por el verbo en un punto anterior al momento del habla.”

¹⁶⁵⁸ También es posible plantear que esa «estimación» debe producirse en la “Administración” y no en el Actuario, lo que permitiría intuir la necesidad del procedimiento ad intra, pero el tiempo verbal ya no correspondería al momento de advertirse la sospecha o indicio -si es que verdaderamente hablamos de las anteriores como mecanismo que debe activar el proceso penal- sin incurrir en una posible vulneración de derechos del contribuyente a partir de una extensión de las actuaciones de la Inspección de los tributos.

¹⁶⁵⁹ Lo que coincidiría con la expresión “inmediatamente” que utiliza la LECrim en su artículo 262.

¹⁶⁶⁰ En este sentido y, como posteriormente estableceremos la expresión “podiera ser constitutiva de delito” es equivalente a “sean constitutivas de delito” desde el momento en que la Administración -salvo en circunstancias que posteriormente observaremos- cuando practica el traslado del tanto de culpa, es porque tiene la convicción de que los hechos son delictivos, lo que no obstante impide la utilización de esta

no por ello a positivizar en la LGT- la existencia del procedimiento *ad intra* que permite alcanzar esta convicción.

3ª.- La siguiente cuestión la encontramos, en la posible remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal -como alternativa a su envío al Órgano jurisdiccional- que, ausente en la LGT(1985) -al igual que en el art.10 del RST(1985)- en cierta forma quedaba previsto en la LGT(1995)-literalmente reproducida en el RST(1998)- al establecer la paralización de las actuaciones en espera de resolución judicial, o de “*la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal.*” Si bien era lo anterior una previsión, la literalidad de la LGT(1995) no establecía sino remitir el traslado de los hechos presuntamente delictivos a la Jurisdicción competente, entendiendo por ésta -según pensamos- el Juzgado de Instrucción¹⁶⁶¹, lo que no significaba que la Administración no pudiera dirigirse al Ministerio Fiscal para que en su caso éste iniciase diligencias pertinentes sobre la posible naturaleza delictiva de los hechos¹⁶⁶², si bien esta remisión no estaba contemplada en la LGT(1985-1995) como uno de los motivos que dieran lugar a la interrupción de la

expresión en el marco de una Ley ordinaria, puesto que se estarían evidenciando una actuaciones que, por medio del procedimiento *ad intra* conducen a esta convicción.

¹⁶⁶¹ En otro caso entendemos, el legislador hubiera acudido a la expresión “a los órganos de la Jurisdicción competente” entre lo que no solo se puede entender comprendido el Ministerio Fiscal, sino también aquellos que quedan investidos con facultades de tramitación de causas delictivas y de de investigación criminal, como puede ser la Policía Judicial (*Vid.* art. 769 a 772 LECrim) e, incluso la Guardia Civil.

¹⁶⁶² De la Ley 50/1.981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal -BOE N°11, de 13 de enero de 1982-, su artículo primero establece: “El Ministerio Fiscal tiene por misión promover la acción de la justicia en defensa de la legalidad, de los derechos de los ciudadanos y del interés público tutelado por la ley, de oficio o a petición de los interesados...”, en el apartado cuarto del artículo segundo “Para el cumplimiento de las misiones establecidas en el artículo 1, corresponde al Ministerio Fiscal: 4. Ejercitar las acciones penales y civiles dimanantes de delitos y faltas u oponerse a las ejercitadas por otros, cuando proceda.” Y, en su artículo quinto “Igualmente, y para el esclarecimiento de los hechos denunciados o que aparezcan en los atestados de los que conozca, puede llevar a cabo u ordenar aquellas diligencias para las que esté legitimado según la Ley de Enjuiciamiento Criminal; tras la modificación operada por la Ley 5/1.988, de 24 de marzo, por la que se crea la Fiscalía Especial para la prevención y represión del tráfico ilegal de drogas, el artículo 18.ter establecería que “La Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción practicará las diligencias a que se refiere el artículo 5 de esta Ley e intervendrá directamente en procesos penales de especial trascendencia, apreciada por el Fiscal General del Estado, en relación a: a) Delitos contra la Hacienda Pública...”. La LECrim por su parte, y a este respecto, Art.105 “Los funcionarios del Ministerio Fiscal tendrán la obligación de ejercitar, con arreglo a las disposiciones de la Ley, todas las acciones penales que consideren procedentes, haya o no acusador particular en las causas...”; en el Art.773.2 “Cuando el Ministerio Fiscal tenga noticia de un hecho aparentemente delictivo, bien directamente o por serle presentada una denuncia o atestado, practicará él mismo u ordenará a la Policía Judicial que practique las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo. El Fiscal decretará el archivo de las actuaciones cuando el hecho no revista los caracteres de delito, comunicándolo con expresión de esta circunstancia a quien hubiere alegado ser perjudicado u ofendido, a fin de que pueda reiterar su denuncia ante el Juez de Instrucción. En otro caso instará del Juez de Instrucción la incoación del procedimiento que corresponda con remisión de lo actuado, poniendo a su disposición al detenido, si lo hubiere, y los efectos del delito. El Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la Ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta Ley para la prestada ante el Juez o Tribunal...”.

prescripción¹⁶⁶³. La modificación introducida a este respecto por el Artículo 180.1 de la LGT(2003) -pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal- salvando posibles discrepancias interpretativas anteriores, no respondía -entendemos- al singular aspecto de la paralización -ahora suspensión- de las actuaciones y la posible prescripción¹⁶⁶⁴ -que ahora se reanuda- en sede tributaria, sino que perseguía otro tipo de finalidad¹⁶⁶⁵.

Con carácter general es la denuncia¹⁶⁶⁶ o la querrela¹⁶⁶⁷ el medio para poner en conocimiento de la Jurisdicción penal aquellos hechos sobre los que exista una sospecha delictiva. Como señalaba COLLADO YURRITA, si bien la Administración tributaria tiene la facultad de formular querrela criminal¹⁶⁶⁸ *“en la práctica, el Abogado del Estado no será el que se querelle en nombre de la Administración, ya que ésta no lo hace «per se» sino utilizando al fiscal para tal fin”* por lo que el anterior únicamente sostiene la acción, cuestión que respecto a la denuncia *“tampoco él va a ejercitarla pues esta tarea se le encomienda, igualmente al Ministerio Fiscal.”*¹⁶⁶⁹ No obstante, este cauce procedimental lo entendemos dirigido a aquellos supuestos en que la Administración conozca unos hechos de presunto carácter delictivo sin haber mediado un procedimiento de comprobación e investigación tributario, y sobre todo en aquellas situaciones en las que al

¹⁶⁶³ Si prevista en el RST(1985) y RGIT(1986), manteniendo nuestras dudas de que una disposición reglamentaria pueda establecer -que no desarrollar- esta interrupción, cuando el artículo 10.d de la LGT (1963-1995) disponía expresamente que “Se regularán en todo caso por Ley: los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.”

¹⁶⁶⁴ El procedimiento sancionador (RST 1985) se paralizaba por la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, interrumpiéndose los plazos de prescripción para la liquidación e imposición de sanciones, continuándose el expediente “[S]i la autoridad judicial no estimara la existencia del delito”; por lo que no existía previsión de efecto tributario alguno por la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Por su parte el RGIT(1986) se refería a la paralización de la liquidación e imposición de sanción -con interrupción de la prescripción-, de remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal, continuándose las actuaciones de liquidación únicamente si la Autoridad judicial no hubiera apreciado la existencia de delito. La LGT(1995) no regulaba la remisión al Ministerio Fiscal, si bien preveía la continuación de las actuaciones si éste devolvía el expediente; idéntica previsión que recogería el RST(1998) si bien en éste no se regulaba la remisión más que a la Jurisdicción competente, única actuación sobre la que se regulaba la interrupción de los plazos de prescripción, para la práctica de la liquidación e imposición de sanciones.

¹⁶⁶⁵ Para RUIZ GARCÍA,J.R.(2001) “si del procedimiento inspector se deduce con toda claridad la comisión del delito, parece lógico que pase directamente el tanto de culpa al órgano judicial; si por el contrario existen dudas sobre la existencia del delito será más adecuado remitir el expediente al Ministerio Fiscal para que sea éste quien decida, en su caso, interponer denuncia o querrela.”. Op.Cit.Pág.742

¹⁶⁶⁶ En la LECrim, el artículo 259 “El que presenciare la perpetración de cualquier delito público está obligado a ponerlo inmediatamente en conocimiento del Juez de instrucción...”, el artículo 262 “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción...”.

¹⁶⁶⁷ En la LECrim, el artículo 270 “Todos los ciudadanos españoles, hayan sido o no ofendidos por el delito, pueden querellarse, ejercitando la acción popular establecida en el artículo 101 de esta Ley.”, y el artículo 271 “Los funcionarios del Ministerio Fiscal ejercitarán también, en forma de querrela, las acciones penales en los casos en que estuvieren obligados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 105.”

¹⁶⁶⁸ Artículo 113.2 de la LGT(1995) “...sin perjuicio de que pueda iniciar directamente, a través del Servicio Jurídico competente, el oportuno procedimiento mediante querrela”, recogido en la LGT(2.003) con idéntica literalidad en el artículo 95.3.

¹⁶⁶⁹ COLLADO YURRITA,P.(1996) Op.Cit.Pág.66.

haber mediado la prescripción, no le sea posible iniciar éste, por lo que se vería abocada a cumplir la obligación de denunciar, conforme al artículo 262 de la LECrim, utilizando la vía del artículo 95.3 de la LGT(2003)¹⁶⁷⁰. Existiendo por tanto varias opciones por las que la Jurisdicción llegará a conocer unos hechos tributarios de presunto componte delictivo, será lo habitual que la Administración traslade el expediente administrativo al Ministerio Fiscal, el cual y, tras la valoración que proceda -en la que también debe coincidir los derechos del hasta ahora contribuyente¹⁶⁷¹- comunique o no los hechos a la Jurisdicción penal, mediante denuncia o querrela. Este sistema permite además -y por esto la otra finalidad a las que antes nos referimos- considerar que las actuaciones de la Administración no revisten el nivel de concreción instructora con el que en la gran mayoría de los casos se les cataloga, sino que como paso previo a la actuación del Órgano jurisdiccional, habrán pasado por el tamiz del Ministerio Fiscal, y además, por un segundo filtro a partir de las actuaciones de instrucción ordenadas ya en sede jurisdiccional, antes de que los hechos denunciados, o los que fundamenten la querrela, sean considerados necesarios para proponer la apertura del procedimiento abreviado¹⁶⁷².

¹⁶⁷⁰ En este sentido, el tercer apartado de la Cláusula Segunda del Convenio de colaboración ente la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal (de 30 de junio de 2005), se preveía la interposición directa de denuncia o querrela del Abogado del Estado -representante de la Administración conforme a la Ley 52/1997, de 27 de noviembre (BOE N°285, de 28 de noviembre)- “en caso de riesgo de prescripción...”.

¹⁶⁷¹ Corresponde al Ministerio Fiscal -art.3.3- “Velar por el respeto de las instituciones constitucionales y de los derechos fundamentales y libertades públicas con cuantas actuaciones exija su defensa.” y -art.3.4- “Ejercitar las acciones penales y civiles dimanantes de delitos y faltas u oponerse a las ejercitadas por otros, cuando proceda.” Coincidimos con COLLADO YURRITA,P.(1996) cuando advierte que “...el Ministerio Fiscal deberá examinar si han sido cumplidos los derechos y principios constitucionales que amparan al contribuyente, durante la actuación inspectora, con las lógicas consecuencia que se deriven de esa apreciación en su decisión de redactar o no la querrela correspondiente.” Op.Cit.Pág.93; afirmación que realiza a partir del “procedimiento híbrido tributario-penal” que desemboca en una remisión de actuaciones al Ministerio Fiscal, actuaciones de la Inspección de Hacienda que de acuerdo con la Autora se “asemejan ... a las de un fiscal que tendrá como objetivo fundamental encontrar las pruebas precisas para proceder a la acusación del contribuyente...”*Ibidem*, Op.Cit.Pág.92.

¹⁶⁷² La D.F. primera de la L.O. 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal, modificaba el apartado tercero del artículo 14 de la LECrim estableciendo que “Para el conocimiento y fallo de las causas por delitos menos graves ... el Juez de 10 Penal de la circunscripción donde el delito fue cometido o el Juez Central de lo Penal en el ámbito que le es propio.” El artículo 13 del CP(10/1995) situaba a los delitos menos graves -art.13.2- como aquellos castigados con penas menos graves, que como establecía el artículo 32.3 del CP ascendía a prisión de seis a tres años. Sería la Ley 36/1998, de 10 de noviembre -BOE N°270-, tras -como señala su exposición de motivos- el colapso de las Audiencias Provinciales así como el previsible de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, a partir de la modificación operada por la D.F. Primera de la LO 10/1.995, del CP, la que devolvería -por su artículo único.2- el conocimiento y fallo de las causas por delito fiscal a los Juzgados de lo Penal, modificando de nuevo el artículo 14.3 de la LECrim con el siguiente dictado: “Para el conocimiento y fallo de las causas por delitos a los que la Ley señale pena privativa de libertad de duración no superior a cinco años, o pena de multa cualquiera que sea su cuantía, o cualesquiera otras de distintas naturaleza, bien sean únicas, conjuntas o alternativas, siempre que la duración de éstas no exceda de diez años, ..., el Juez de lo Penal de la circunscripción donde el delito fue cometido o el Juez Central de lo Penal en el ámbito que le es propio...” Redacción que mantiene esta competencia de acuerdo a la D.A. Tercera de la Ley 38/2.002, de 24 de octubre -BOE N°258 de 28 de octubre- de reforma parcial de la Ley de

Unido a estas posibilidades de remisión de las actuaciones, para nosotros sigue persistiendo la duda en cuanto a la reanudación de las actuaciones una vez que los hechos no arrojan características delictivas, duda que no procede del pronunciamiento jurisdiccional, sino de la devolución del expediente por parte del Ministerio Fiscal. De esta forma no llega a establecer la LGT(2003) como tampoco en este sentido lo hiciera la LGT(1995) -y el RST (1998)- como proceder si el Ministerio Fiscal no observa indicios delictivos en los hechos, y en su caso, que valor podría tener esta apreciación en las sucesivas actuaciones que practicara la Administración tributaria. Cuestión de enorme trascendencia puesto que de ser devueltas las actuaciones por el Ministerio Fiscal y, persistir la «estimación» delictiva¹⁶⁷³ en la Administración, debería ésta dar curso al traslado -mediante denuncia o querrela- lo que podría suponer un proceso penal en el que el Ministerio fiscal no solo, no compartiera los criterios acusatorios y por tanto no ejercería la acción pública, sino que podría -y para nosotros debería- actuar en defensa del acusado¹⁶⁷⁴.

4ª.- La principal novedad del artículo 180.1 de la LGT(2003), fue la inclusión de un trámite de audiencia¹⁶⁷⁵ al contribuyente, previo a la práctica del traslado del tanto de culpa¹⁶⁷⁶. Cuestionada desde el principio su utilidad, no fue sino una evolución de lo ya dispuesto en el artículo 5 del RST(1998) -“*previa notificación al interesado*”¹⁶⁷⁷- que

Enjuiciamiento Criminal, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas, y de modificación del procedimiento abreviado.

¹⁶⁷³ Que de otra parte y, pese a la opinión del Ministerio Fiscal, obligaba a la Administración a practicar el traslado del tanto de culpa conforme al artículo 262 de la LECrim y, el artículo 180.1 de la LGT(2003), desde el momento en que la «estimación» delictiva no debía partir del anterior, sino de la Administración tributaria.

¹⁶⁷⁴ Tiene escrito RUIZ GARCIA,J.A.(2011) en este sentido que, el artículo 95.3 de la LGT(2.003) “no resulta aplicable en los casos de delito contra la Hacienda Pública” desde el momento en que el denunciante no tiene consideración de parte en el proceso, del que queda desligado una vez formulada la denuncia, no teniendo obligación de probar los hechos consignados; cuando, la Administración tributaria en la práctica comparece como acusador particular, y en el expediente que traslada o remite consta medios de prueba que acreditan los hechos que justifican la presentación de la denuncia. Por este motivo entiende el Autor que, “puede cuestionarse si será de aplicación lo dispuesto en el artículo 785.bis LECrim, que faculta a quien hubiera alegado ser perjudicado y ofendido a reiterar su denuncia al Juez de Instrucción en el caso de que el Fiscal decreta el archivo de las actuaciones por entender que el hecho no reviste los caracteres de delito” dado que el artículo 180.1 de la LGT(2003) “concibe el pase del tanto de culpa y la remisión del expediente al Ministerio Fiscal como vías alternativas, y en consecuencia, la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal opera como causa para reanudar la tramitación del procedimiento administrativo.” Op.Cit.Pág744.

¹⁶⁷⁵ Sobre este trámite en particular, *Vid.* PEREÑA PINEDO,I.(2005) *El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal.* Pág.34-35; MARTIN QUERALT,J.(2005) *Delito fiscal: la omisión del trámite de previa audiencia al interesado en la remisión del expediente a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal.* Pág.102-105; ALONSO GONZALEZ,L.M. (2007) Op.Cit.Pág.9-14; RIBES RIBES,A.(2009) *La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública.* Pág.1-13

¹⁶⁷⁶ Que enunciamos, al ser objeto de desarrollo en un apartado posterior., de este capítulo (IV.-).

¹⁶⁷⁷ Con origen en la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, en la que el último párrafo del apartado trece establecía, la notificación al interesado en el caso de cambio de Unidad u órgano de Inspección, una vez advertida la sospecha delictiva y, precisada por la Nota de Coordinación 2/99 de la Unidad Central de Coordinación e materia de delitos contra la Hacienda Pública, para poner en conocimiento

rozaba sin tocar, el concepto que a nivel tributario opera como derecho del contribuyente de carácter previo a la resolución de un procedimiento tributario¹⁶⁷⁸. Si bien, la posibilidad de esta audiencia, otorgaba un derecho teórico al contribuyente -frente a la simple notificación del RST(1998)- de alegar lo que tuviera por conveniente ante una decisión¹⁶⁷⁹ ya adoptada por la Administración¹⁶⁸⁰, lo verdaderamente relevante resultaba del conocimiento tanto por parte del Órgano penal como en su caso del Ministerio fiscal de una opinión posiblemente distinta y motivada -y de ahí su “mínima” utilidad- a la que la Administración hubiera podido plasmar en el expediente de traslado¹⁶⁸¹; si bien es necesario reconocer -y por esto nuestra hipotética expresión- la escasa utilidad¹⁶⁸² de esta singular audiencia, cuando lo que se establece por la LGT(2003) no es un verdadero «trámite de audiencia» con traslado del expediente administrativo, que no preveía incorporar a éste el informe que motivara el traslado del tanto de culpa, sino que el contribuyente debería de realizar un ejercicio imaginativo para deducir los posibles motivos que llevan a la Administración a tomar esa decisión¹⁶⁸³.

5ª.- Otra aspecto que despierta interés en la redacción del artículo 180.1 de la LGT(2003), es la ya reiterada referencia a “*se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo*”, cuando es un hecho¹⁶⁸⁴ la separación de procedimientos, estando más que justificada -entendemos- que la LGT(2003) hubiera realizado cualquier mención al procedimiento sobre el que se debería entender esta abstención. No obstante, la oportunidad continuista de recurrir a una expresión que hasta el momento había producido

del contribuyente “que se ha dado una causa de interrupción justificada de las actuaciones, teniendo efectos vitales para mantener interrumpida la prescripción administrativa...”

¹⁶⁷⁸ De común aplicación en los procedimientos tributarios, derecho a formular alegaciones -art.99.8 LGT(2003)- y puesta de manifiesto del expediente, ante la propuesta de liquidación, y particularmente en el procedimiento de inspección, trámite de audiencia -art.156 y 157 LGT(2003)- con carácter previo a la firma de las actas; reconocidos también en el artículo 34, apartado “l) Derecho a formular alegaciones y a aportar documentos que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución.” y “m) Derecho a ser oído en el trámite de audiencia, en los términos previstos en esta ley.”

¹⁶⁷⁹ Que con carácter general no vendría precedida de un acta y, posterior liquidación.

¹⁶⁸⁰ Siendo la única y, posiblemente primera, noticia que éste tendría de la deriva que las actuaciones tributarias habían trazado hacia un expediente de denuncia penal

¹⁶⁸¹ En este sentido se pronunciaba MERINO JARA,I.(2005) para quien “puede darse el caso de que el juez no admita a trámite la querrela o denuncia, justamente por las alegaciones realizadas por el obligado tributario y que obrarán necesariamente en el informe denuncia realizada por el Ministerio Fiscal y que serán remitidas al juez. *Autoinculpación y delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.23. pp.

¹⁶⁸² Hasta la entrada en vigor del RST(2004) en el que su artículo 32.3, establece articuló un trámite de audiencia al interesado puesta de manifiesto del expediente, si bien y como más adelante podremos observar, no se establece “que expediente” es el que se mostraría el interesado puesto que no se dice «expediente administrativo» y en su caso que informes y diligencias serían las que incluiría este expediente.

¹⁶⁸³ Con lo cual, es posible que lo que se pretendiera con esta audiencia no fuera cuestión distinta a recabar más información que, siendo aportada de forma voluntaria ante la provocada necesidad al contribuyente de demostrar su inocencia, pudiera confirmar lo ya rubricado por la Inspección en su informe.

¹⁶⁸⁴ Conforme al artículo 208.1 de la LGT(2003) “El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.”

diversas interpretaciones en relación a la posibilidad de obtener -o no- una liquidación con carácter previa al proceso -tal y como observamos en relación a la LGT(1985-1995 y sus Reglamentos) en este sentido- es posible que ahora permita comenzar una nueva línea de actuación¹⁶⁸⁵, que en definitiva entendemos es de la que nunca pretendió deshacerse la Administración tributaria¹⁶⁸⁶, una vez «estimada» la naturaleza delictiva de la infracción¹⁶⁸⁷. De esta forma, lo que literalmente ordenaría el artículo 180.1 de la LGT(2003) no sería paralizar el procedimiento administrativo, sino que podría referirse a la paralización del “sancionador”, en la medida en que la propuesta de liquidación que debería suceder al acta de inspección, será anterior al inicio del expediente sancionador¹⁶⁸⁸.

6ª.- La última cuestión que consideramos relevante sobre este primer apartado del artículo 180 de la LGT(2003), es la nominación -hasta ahora ausente¹⁶⁸⁹- del efecto que produciría la abstención en la continuación del procedimiento administrativo, al establecer que éste quedaría “suspendido” una vez trasladadas las actuaciones o remitido el expediente al Ministerio Fiscal. Con anterioridad, la singular referencia reglamentaria a la “interrupción” de la prescripción -como único efecto de la paralización- podía ocasionar

¹⁶⁸⁵ En este sentido entendemos que opera la Disposición adicional décima de la LGT(2003) al indicar que “1. En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora, y se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio. 2. Una vez que sea firme la sentencia, el juez o tribunal al que compete la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. En la misma forma se procederá cuando el juez o tribunal hubieran acordado la ejecución provisional de una sentencia recurrida.”

¹⁶⁸⁶ De ahí lo establecido por el artículo 10.5 del RST(1985) “Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicara, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.” Liquidación que entendimos en su momento -*Vid.* Apartado III.III.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo- quedaba también recogida en el artículo 66 del RGIT(1986), en el que a pesar de no recogerlo expresamente -como tampoco lo excluía enmendando un posible error del RST(1.985)- afectaba a la Inspección de los tributos como órgano facultado, no solo para practicar la liquidación, sino también para la imposición de sanciones, de los que, el artículo 66.4 del RGIT(1986), al establecer la interrupción de la prescripción, era el que permitía practicar ésta sobre los hechos considerados probados por los Tribunales.

¹⁶⁸⁷ En términos generales y, como entendía ESPEJO POYATO,I.(2012) en relación a la conversión de la deuda tributaria eludida en cuota defraudada exigible por vía de la responsabilidad civil ex delito “se planteó en nuestra Jurisprudencia al hilo de la solicitud, realizada por la Abogacía del Estado y el Ministerio Fiscal a los órganos jurisdiccionales penales de que, con ocasión de la condena por el delito de defraudación tributaria, fijaran la responsabilidad civil derivada del delito...” Op.Cit.Pág.97. Cuestión que no tenía un origen distinto a la teórica imposibilidad de practicar una liquidación previa al proceso -a partir de la LO 2/1.985 de modificación del CP-, al ser considerado el procedimiento tributario único, paralizante en su conjunto y por tanto, incapaz de proporcionar un acto administrativo -que excluyera la sanción del concepto de deuda tributaria- con el que iniciar la fase recaudatoria, cuestión que se haría residir en el Orden penal a partir de la acción jurisdiccional en ejecución de Sentencia.

¹⁶⁸⁸ Esta cuestión la desarrollaremos posteriormente con mayor detenimiento cuando analicemos las distintas posibilidades que nos ofrece el procedimiento de comprobación e investigación, hasta llegar al traslado del tanto de culpa.

¹⁶⁸⁹ El artículo 77.6 de la LGT(1985-1995) no establecía ningún efecto sobre el procedimiento administrativo en relación a esta paralización, siendo el RST(1985), el RGIT(1986) y el RST(1998) lo que hicieran referencia a la interrupción de la prescripción para la práctica de las liquidación e imposición de sanción, si bien ninguna de estas previsiones fueron trasladadas al artículo 66 de la LGT 230/1963, en las sus sucesivas modificaciones de ésta.

ciertos problemas, una vez que las actuaciones de liquidación e imposición de sanciones debieran reanudarse contando ya unos plazos máximos¹⁶⁹⁰ establecidos tanto, para la finalización de las actuaciones de comprobación e investigación como, para el desarrollo y terminación del procedimiento sancionador. La primera medida, para solventar estos eventuales problemas se establecía en el artículo 68.1.b de la LGT(2003)¹⁶⁹¹ primero, declarando la interrupción de la prescripción por la remisión del tanto de culpa a la Jurisdicción penal o, por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la comunicación de un órgano jurisdiccional por la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso¹⁶⁹², para en segundo lugar¹⁶⁹³ y, a diferencia de lo que reglamentariamente se regulaba hasta el momento, establecer el “*inicio de un nuevo plazo de prescripción*” una vez recibida la resolución firme del proceso judicial o, devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. Además de esta previsión prescriptiva y, en singular referencia a las actuaciones inspectoras, establece el artículo 150.4 de la LGT(2003) que, el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, o remisión del expediente al Ministerio Fiscal, conllevaría a considerar “*suspendido el computo de plazo de las actuaciones tributarias*¹⁶⁹⁴ desarrolladas por la Inspección de tributos”, al la vez que “*una posible causa que permitiera ampliar el plazo de las actuaciones*¹⁶⁹⁵, de no haber

¹⁶⁹⁰ Establecidos inicialmente por el artículo 29 y 34 de la LDGC, que recogería el artículo 36 del RST(1.998) y, que posteriormente serían incorporados a la LGT(2.003) en su artículo 104.1, con carácter general respecto a los procedimientos tributarios, en el artículo 150 respecto al procedimiento inspector, y en el artículo 211.2 respecto al procedimiento sancionador.

¹⁶⁹¹ Artículo 68.1.b LGT(2003) “El plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley se interrumpe: b. (...) por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción penal o por la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal, así como por la recepción de la comunicación de un órgano jurisdiccional en la que se ordene la paralización del procedimiento administrativo en curso (...)”

¹⁶⁹² Situación que, aunque prevista -únicamente- en artículo 66.5 del RGIT(1986) no quedaba recogida en éste como motivo que interrumpiera la prescripción.

¹⁶⁹³ Artículo 68.6 LGT(2003) “Cuando el plazo de prescripción se hubiera interrumpido por la interposición del recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, por el ejercicio de acciones civiles o penales, por la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la presentación de denuncia ante el Ministerio Fiscal o por la recepción de una comunicación judicial de paralización del procedimiento, el cómputo del plazo de prescripción se iniciará de nuevo cuando la Administración tributaria reciba la notificación de la resolución firme que ponga fin al proceso judicial o que levante la paralización, o cuando se reciba la notificación del Ministerio Fiscal devolviendo el expediente.”

¹⁶⁹⁴ Suspensión durante la cual y, como dispone el último párrafo del artículo 180.1 “las actuaciones administrativas realizadas durante ese periodo...se tendrán por inexistentes.”

¹⁶⁹⁵ Si conforme al artículo 150.1 concurren alguna de las siguientes circunstancias: a) Cuando revistan especial complejidad. Se entenderá que concurre esta circunstancia atendiendo al volumen de operaciones de la persona o entidad, la dispersión geográfica de sus actividades, su tributación en régimen de consolidación fiscal o en régimen de transparencia fiscal internacional y en aquellos otros supuestos establecidos reglamentariamente. b) Cuando en el transcurso de las mismas se descubra que el obligado tributario ha ocultado a la Administración tributaria alguna de las actividades empresariales o profesionales que realice. Los acuerdos de ampliación del plazo legalmente previsto serán, en todo caso, motivados, con referencia a los hechos y fundamentos de derecho.

*sido apreciada por el Órgano jurisdiccional existencia de delito o, devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal”.*¹⁶⁹⁶

No obstante y, si ponemos en relación lo dispuesto en el artículo 180.1, y en el artículo 150 de la LGT(2003), encontramos una posible divergencia. El primero, establece la suspensión del procedimiento -no indica cual-, el inicio o continuación de las actuaciones, de acuerdo a los hechos declarados probados, y la reanudación del “*cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió*”. Si atendemos a que nos encontramos en una regulación referida a la “*potestad sancionadora en materia tributaria*”¹⁶⁹⁷ debemos relacionar lo dispuesto en el artículo 180.1 con el plazo de prescripción de la Administración para imponer sanciones tributarias¹⁶⁹⁸ -art.189.2 LGT(2003)¹⁶⁹⁹ - que quedaría interrumpido -art.189.3.a)- por la acción administrativa dirigida a la regularización tributaria del sujeto¹⁷⁰⁰. Ahora bien, si el artículo 180.1 se está refiriendo al procedimiento de inspección, debemos dirigirnos al artículo 150.1 de la LGT

¹⁶⁹⁶ Con respecto al posible plazo de ampliación, consideramos posible su aplicación, siempre y cuando con carácter previo al traslado del tanto de culpa o, remisión de las al Ministerio Fiscal, las actuaciones no se hubieran desarrollado sobre la totalidad del objeto y alcance del procedimiento tributario de comprobación e investigación, puesto que al observar la posible naturaleza delictiva de los hechos acaecidos en el transcurso del procedimiento, se hubiera decidido por la Administración cursar el trámite de conexión, sin llegar a desarrollar -o ultimar- el procedimiento sobre otras cuestiones que podrían dar lugar a la regularización tributaria del contribuyente. En cambio, consideramos no sería posible ampliar el plazo de actuaciones sobre aquellos aspectos que sirvieron a la Inspección para motivar el traslado de la causa, a menos que, y como señala el último párrafo del artículo 150.1, existan motivos fundados para su aplicación. La suficiencia del motivo nos vendría servida en este caso por el contenido que el informe emitido por el funcionario competente, que se hubiera unido al expediente administrativo de traslado. Nuestra anterior afirmación, encuentra también un razón lógica como es que la Inspección, únicamente suspenderá el procedimiento, una vez que practique el traslado o remisión del expediente, y no cuando advierta la sospecha o indico delictivo, por lo que en el tiempo que media desde el nacimiento de la noticia críminis, se desarrolla el procedimiento *ad intra*, y se culmina el expediente de denuncia penal, entendemos que la Administración ha debido recabar los elementos suficientes para concretar una deuda tributaria sobre la que, de no coincidir los elemento del tipo penal, hubiera desplegado los efectos liquidadores pertinentes, motivo que no lleva a considerar que, una ampliación de plazo resultaría difícil de motivar. A menos claro está que, la Administración haya utilizado el proceso penal para obtener las pruebas que no pudo alcanzar en durante el desarrollo del procedimiento, o bien y sin esta intención, haya adquirido nuevos datos acerca de la situación tributaria del contribuyente que requieran ahora una mayor concreción de carácter tributario. No obstante serían situaciones que, entendemos, tendría una difícil adecuación al ámbito tributario, partiendo de que los datos aportados en el proceso penal tienen una finalidad distinta, a los datos que se han de aportar al procedimiento tributario.

¹⁶⁹⁷ Que como establece el artículo 202.7 de la LGT(2003) “se regulará: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo. b) En su defecto, por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.”

¹⁶⁹⁸ Conforme al artículo 209 de la LGT(2003) se establece un plazo máximo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador, y con efectos de caducidad -art.211 LGT(2003)- de seis meses para, notificar la resolución.

¹⁶⁹⁹ Artículo 189.2 LGT(2003) “El plazo de prescripción para imponer sanciones tributarias será de cuatro años y comenzará a contarse desde el momento en que se cometieron las correspondientes infracciones.” Del apartado tercero del artículo 189 “Las acciones administrativas conducentes a la regularización de la situación tributaria del obligado interrumpirán el plazo de prescripción para imponer las sanciones tributarias que puedan derivarse de dicha regularización.”

¹⁷⁰⁰ Situación en la que por tanto no debe ser aplicable lo dispuesto en el artículo 66 de la LGT(2003) en el que no se regula la prescripción de la posible actuación sancionadora, por lo que no entendemos aplicable por este motivo lo dispuesto en el artículo 68.6 de la LGT(2003), referido a la interrupción e inicio de un nuevo plazo.

en el que se establece un plazo máximo de doce meses para la conclusión de actuaciones, pudiendo ampliarse por otros doce, añadiendo que en el apartado quinto -párrafo segundo- del artículo 150, se establece para las situaciones en la que se hubiese ampliado el plazo de actuaciones, la conclusión de éstas en el plazo que reste hasta su resolución “o en seis meses, si aquel período fuera inferior”¹⁷⁰¹. Por su parte el apartado cuarto del artículo 150, sin mencionar los efectos prescriptivos, establece como causa justificada de interrupción -y posible causa de ampliación de plazo-, el traslado o remisión de los hechos. Por tanto, lo que el artículo 180.1 de la LGT(2003) viene finalmente a establecer, en situaciones de delito contra la Hacienda Pública, no es sino una regulación del plazo y ámbito de la prescripción de las actuaciones de inspección diferente, al regulado de forma específica en el artículo 150 y 68 de la LGT(2003), que directamente afecta y, como causa de interrupción justificada, el procedimiento sancionador¹⁷⁰².

III.- La conexión entre el procedimiento y el proceso conforme al Real Decreto 2063/2004: el artículo 32 del RGST(2004).

La potestad sancionadora de la Administración tributaria, cita el artículo 178 de la LGT(2003) “*se ejercerá de acuerdo a los principios reguladores de la misma en materia administrativa*¹⁷⁰³ *con las especialidades establecidas en esta ley*”¹⁷⁰⁴ siendo en particular

¹⁷⁰¹ Entendiendo que, este plazo opera cuando la resolución ordena la retroacción de las actuaciones, y no cuando, en el caso del delito contra la Hacienda Pública, es devuelto el expediente al no observar circunstancias delictivas, a menos que retroacción por motivo de una resolución y, devolución del expediente o, pronunciamiento jurisdiccional estableciendo la no concurrencia de circunstancias delictivas, deban ser entendidos con el mismo efecto y significado.

¹⁷⁰² Como señala MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2011) “el artículo 180.1 de la LGT, relativo al principio de no concurrencia de sanciones tributarias, dispone la suspensión del procedimiento administrativo y la reanudación del cómputo del plazo de prescripción en el caso de que la Administración tributaria deba seguir actuando al no apreciarse la existencia de delito” lo que en definitiva y como dice la Autora significa que “la remisión del tanto de culpa a la jurisdicción competente constituye un supuesto de interrupción justificada del procedimiento sancionador o, en otros términos, de suspensión del citado procedimiento.” *La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea*. Pág.135. Vid. en este sentido ANIBARRO PÉREZ, S. y SESMA SÁNCHEZ, B.(2005), *Infracciones y sanciones tributarias*. Pág.266-267.

¹⁷⁰³ Que conforme a la Exposición de Motivos de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común “...la Constitución, en su artículo 25, trata conjuntamente los ilícitos penales y administrativos, poniendo de manifiesto la voluntad de que ambos se sujeten a principios de básica identidad (...) Entre tales principios destaca el de legalidad o «ratio democrático» en virtud del cual es el poder legislativo el que debe fijar los límites de la actividad sancionadora de la Administración y el de tipicidad, manifestación en este ámbito del de seguridad jurídica, junto a los de presunción de inocencia, información, defensa, responsabilidad, proporcionalidad, interdicción de la analogía, etc. Todos ellos se consideran básicos al derivar de la Constitución y garantizar a los administrados un tratamiento común ante las Administraciones Públicas, mientras que el establecimiento de los procedimientos materiales concretos es cuestión que afecta a cada Administración Pública en el ejercicio de sus competencias.” Nada recogería al respecto la Ley 4/1999, de 13 de enero de modificación de la anterior. BOE N°12 de 14 de enero de 1999.

aplicables “*los principios de legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia*”. De los anteriores, el de responsabilidad entendemos, es el que ha tenido una redacción de mayor trascendencia al incorporar algunos supuestos, no previstos hasta ahora en las dos modificaciones anteriores de la LGT(1985-1995)¹⁷⁰⁵. Si bien la redacción del artículo 77.4.d LGT(1995) ya reconocía la ausencia de responsabilidad ante la diligencia debida, de quedaba amparada en una interpretación razonable de la norma, incorporando ahora -art.179.2.d LGT(2003)- idéntica exclusión de responsabilidad si, la actuación del contribuyente se ha ajustado a los “*criterios manifestados por la Administración tributaria*”¹⁷⁰⁶, así como excluida, si esta actuación se ha ajustado a un criterio de la Administración emitido en una consulta de otro obligado, siempre que exista “*una igualdad sustancial*” de circunstancias que permita entender aplicables dichos criterios, y éstos no hayan sido modificados¹⁷⁰⁷.

¹⁷⁰⁴ Entre otras, el artículo 134.2 de la L 30/1992, de 26 de noviembre establece que “Los procedimientos que regulen el ejercicio de la potestad sancionadora deberán establecer la debida separación entre la fase instructora y la sancionadora, encomendándolas a órganos distintos.” El artículo 10.1 del R.D. 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora, establecía “A efectos de este Reglamento, son órganos administrativos competentes para la iniciación, instrucción y resolución de los procedimientos sancionadores las unidades administrativas a las que, de conformidad con los artículos 11 y 21 de la LRJPAC, cada Administración atribuya estas competencias, sin que puedan atribuirse al mismo órgano para las fases de instrucción y resolución del procedimiento.” La LGT(2003) establece en el artículo 211.5.d como órgano competente para imponer las sanciones, aquel que tuviera atribuida la competencia para liquidar o, su inmediato superior, sin que se establezca una distinción entre órgano instructor y órgano sancionador. También el artículo 135 de la L.30/1992 establece como derecho del presunto responsable “A ser notificado de los hechos que se le imputen, de las infracciones que tales hechos puedan constituir y de las sanciones que, en su caso, se le pudieran imponer, así como de la identidad del instructor, de la autoridad competente para imponer la sanción y de la norma que atribuya tal competencia.”

¹⁷⁰⁵ En el artículo 77.4.d de la LGT(1995) quedaba establecida la ausencia de responsabilidad “Cuando se haya puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios. En particular, se entenderá que se ha puesto la diligencia necesaria cuando el contribuyente haya presentado una declaración veraz y completa y haya practicado, en su caso, la correspondiente autoliquidación, amparándose en una interpretación razonable de la norma.”

¹⁷⁰⁶ En este sentido traemos aquí ahora la intervención del Grupo Parlamentario que defendió el proyecto de reforma de la LGT(1985) cuando afirmaba -motivando la exclusión del carácter vinculante de las consultas tributarias- “A nadie se le escapa que, en principio, la respuesta a la consulta debe ser orientativa y que no tiene por qué ofrecer ninguna seguridad jurídica adicional. La Administración no puede realmente sustituir el papel que está encomendado a la interpretación y, en su caso, a la jurisprudencia de los tribunales. Nunca una opinión administrativa puede sustituir la voluntad de la ley. De esa manera creemos que se respeta plenamente la separación de poderes (...) De esta manera, se evita un intervencionismo de la Administración del Estado en el campo jurídico (...) no obligando al Estado a vincularse por una opinión o interpretación de la Administración, de un Gobierno.” DSCD, Sesión Plenaria N°183, de 21 de febrero de 1985. Pág.8382. El artículo 107.2 de la LGT(1995) establecía la exclusión de responsabilidad, con algunos matices, si el contribuyente cumplía sus obligaciones fiscales de acuerdo a la contestación recibida de un consulta “no vinculante”, si bien esta precisión no se incluyó en el apartado cuarto del artículo 77 de la LGT(1995) donde quedaban regulados los supuestos de exclusión de responsabilidad ante infracciones tributarias.

¹⁷⁰⁷ Criterios expresados por la Administración, como se recoge en los artículos 86 a 89 de la LGT(2003), si bien entendemos con ciertas discrecionalidades por parte de ésta. Como señala el artículo 86.2 “difundirá periódicamente las contestaciones a consultas y las resoluciones económico-administrativas que considere de mayor trascendencia y repercusión”, es decir no publicará todas; archivará, conforme al artículo 88.4 “con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en virtud del apartado 2 de este artículo y no sean subsanadas a requerimiento de la Administración”, de los que solo se menciona que se presenten de forma anterior a la conclusión del plazo voluntario -remitiendo a un desarrollo reglamentario

Junto a estos principios, establecía la LGT(2003) que el procedimiento sancionador en materia tributaria sería regulado -art.207- “*por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo*” y en su defecto “*por las normas reguladoras del procedimiento sancionador en materia administrativa.*” La LGT(2003) iniciaba la regulación de este procedimiento atendiendo a una tramitación de forma separada -art.207- del de aplicación de los tributos¹⁷⁰⁸, salvo renuncia del sujeto o ante actas con acuerdo, supuestos en los que “*las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos*”. La instrucción del procedimiento -art.210- se iniciaría siempre de oficio, mediante notificación del órgano competente 211.5¹⁷⁰⁹-, bajo las normas de desarrollo de los procedimientos tributarios -art.99¹⁷¹⁰-, que una vez concluido daría lugar a una propuesta

(*Vid.art.88.7*) los requisitos de la consulta-, siendo ésta contestada, conforme al artículo 88.6 en un plazo de hasta seis meses, que con carácter general supera la mayoría de los plazos voluntario. Las contestaciones tendrán efectos vinculantes para los órganos tributarios encargados de la aplicación de los tributos -no por tanto para el contribuyente-, aplicándose al consultante si, la legislación o jurisprudencia aplicable al caso no ha sido modificada -entendemos que a juicio exclusivo de la Administración- y no se hubieran alterado las circunstancias del contribuyente, que entendemos, probablemente alteradas desde el plazo de presentación de la consulta, hasta su contestación -seis meses, o incluso sin que ésta se produzca (*Vid. art.88.6*)- puesto que éste seguramente haya debido actuar bajo su propio criterio. La contestación de las consultas no sería un acto recurrible -art.89.4- (ya previsto en el artículo 107.4 LGT 1985 y 107.7 de la LGT 1995) por lo que el contribuyente y de no quedar conforme o no alcanzar a entender, el criterio de la Administración, debería esperar a un acto de liquidación, para poder acudir a los Tribunales al objeto de que disipen quien acertó con su interpretación. En este sentido, para BANACLOCHE PÉREZ-ROLDAN,J.(2007) “...a veces los Inspectores Jefes anulan propuestas de regularización hechas por inspectores y subinspectores (...) a veces los Tribunales Económico-Administrativos anulan o modifican las actuaciones recaudatorias o las liquidaciones practicadas por los Jefes de Dependencia (...) se pueden encontrar casos en los que el Tribunal Central, administrativo, resuelve contra el acuerdo de un Tribunal Regional (...) son frecuentes las sentencias estimatorias que, en vía contenciosa, anulan resoluciones de los Tribunales administrativos (...) y también a veces el Tribunal Supremo casa sentencias de los Tribunales de justicia (...) Como contraste, cualquier incumplimiento, formal, material, temporal o sustantivo, del administrado tributario está tipificado como infracción sancionable. Y, a veces, puede ser delito.” *Atestado y prueba pericial*. Pág.271-277.

¹⁷⁰⁸ Sobre la tramitación separada y, su renuncia por el contribuyente para la tramitación conjunta, *Vid. ANIBARRO PÉREZ,S. y SESMA SÁNCHEZ,B.(2005) Op.Cit.Pág.203; CUBERO TRUYO,A.M. y GARCIA BERRO,F.(2006) Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributaria; LOPEZ MARTINEZ,J.(2008) La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario; PEREZ-PIAYA MORENO,C.(2008) El procedimiento sancionador tributario, especial referencia a su tramitación separada; CORDERO GARCIA,A.(2009) El procedimiento sancionador en materia tributaria, Pág. 156-157.*

¹⁷⁰⁹ Artículo 211.5 LGT(2003) “5. Son órganos competentes para la imposición de sanciones: a) El Consejo de Ministros, si consisten en la suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. b) El Ministro de Hacienda, el órgano equivalente de las comunidades autónomas, el órgano competente de las entidades locales u órganos en quienes deleguen, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar beneficios o incentivos fiscales cuya concesión le corresponda o que sean de directa aplicación por los obligados tributarios, o de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas o en la prohibición para contratar con la Administración pública correspondiente. c) El órgano competente para el reconocimiento del beneficio o incentivo fiscal, cuando consistan en la pérdida del derecho a aplicar el mismo, salvo lo dispuesto en el párrafo anterior. d) El órgano competente para liquidar o el órgano superior inmediato de la unidad administrativa que ha propuesto el inicio del procedimiento sancionador.”

¹⁷¹⁰ Artículo 99 LGT(2003) “1. En el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios, la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, en los términos previstos en los apartados siguientes. 2. Los obligados

de resolución que sería notificada al interesado -junto a la puesta de manifiesto del expediente-, para que un plazo de quince días alegara cuanto considerara conveniente.

De esta regulación es de destacar -a parte de coincidir el órgano instructor y el sancionador¹⁷¹¹- lo establecido por el artículo 210.2 en cuanto a que “[L]os datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo

tributarios pueden rehusar la presentación de los documentos que no resulten exigibles por la normativa tributaria y de aquellos que hayan sido previamente presentados por ellos mismos y que se encuentren en poder de la Administración tributaria actuante. Se podrá, en todo caso, requerir al interesado la ratificación de datos específicos propios o de terceros, previamente aportados. 3. Los obligados tributarios tienen derecho a que se les expida certificación de las autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones que hayan presentado o de extremos concretos contenidos en las mismas. 4. El obligado que sea parte en una actuación o procedimiento tributario podrá obtener a su costa copia de los documentos que figuren en el expediente, salvo que afecten a intereses de terceros o a la intimidad de otras personas o que así lo disponga la normativa vigente. Las copias se facilitarán en el trámite de audiencia o, en defecto de éste, en el de alegaciones posterior a la propuesta de resolución. 5. El acceso a los registros y documentos que formen parte de un expediente concluido a la fecha de la solicitud y que obren en los archivos administrativos únicamente podrá ser solicitado por el obligado tributario que haya sido parte en el procedimiento tributario, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 95 de esta ley. 6. Para la práctica de la prueba en los procedimientos tributarios no será necesaria la apertura de un período específico ni la comunicación previa de las actuaciones a los interesados. 7. Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos. 8. En los procedimientos tributarios se podrá prescindir del trámite de audiencia previo a la propuesta de resolución cuando se suscriban actas con acuerdo o cuando en las normas reguladoras del procedimiento esté previsto un trámite de alegaciones posterior a dicha propuesta. En este último caso, el expediente se pondrá de manifiesto en el trámite de alegaciones. El trámite de alegaciones no podrá tener una duración inferior a 10 días ni superior a 15.

¹⁷¹¹ Que el RGST(2004) distinguiría en competencia, instrucción y resolución. La «Competencia en el procedimiento sancionador» -art.20- será “la misma que la del procedimiento de aplicación de los tributos del que derive”, siendo identificado -art.22.c- al inicio del procedimiento el “Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor”, que con carácter general sería -art.22.2- “el que se determine en la normativa de organización aplicable a los órganos con competencia sancionadora. En defecto de norma expresa, será órgano competente el que tenga atribuida la competencia para su resolución”, y en los procedimientos iniciados -art.22.3- por un órgano de la Inspección -art.25.1- “el equipo o unidad que hubiera desarrollado la actuación de comprobación e investigación, salvo que el inspector-jefe designe otro diferente”. La «Instrucción del procedimiento sancionador», será competencia -art.23.1- del órgano que se determine en la normativa de organización aplicable (que en el caso del procedimiento inspector, para su inicio -art.25.1- requeriría autorización previa el inspector-jefe) que podría ser -art.25.3- conforme a la decisión del inspector-jefe, “el equipo o unidad competente para acordar el inicio o a otro equipo o unidad distinto, en función de las necesidades del servicio o de las circunstancias del caso”. La «Resolución del expediente sancionador» corresponde al órgano competente -art.25.5- para imponer la sanción (art.211.5 LGT 2.003) que bien sería el órgano competente para liquidar o, el superior de la unidad administrativa que hubiera propuesto el inicio del procedimiento. De una u otra forma siempre estamos hablando de “órgano” que no es otro que la “Inspección de los tributos”, por lo que no hay separación orgánica o estamental entre el que inicia el expediente, el que lo instruye y el que lo resuelve.

antes de la propuesta de resolución”, situación que ya observamos en el artículo 34.2 de la LDGC, así como en el artículo 29.3 RST(1998)¹⁷¹².

El RGST(2004)¹⁷¹³ se caracterizaba -entre otras¹⁷¹⁴- *“por la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria”*¹⁷¹⁵, por la *“aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución y en las normas generales de derecho administrativo”*, por una *“especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo”*¹⁷¹⁶ *de la infracción, de modo que, en términos generales, la calificación de una infracción como grave requiere la existencia de ocultación*¹⁷¹⁷, *y la calificación como muy grave requiere la concurrencia de medios fraudulentos, como expresiones específicas del ánimo fraudulento en materia tributaria”*¹⁷¹⁸, así como en un *“incremento de la seguridad*

¹⁷¹² Vid. los Apartados III.II. y III.III. de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

¹⁷¹³ Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. BOE N°260, de 28 de octubre. Vid. sobre este Reglamento MANTERO SAENZ,A.(2004) *Comentario a Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario y al Dictamen de 22 de mayo de 2.003 sobre Anteproyecto de Ley General Tributaria*; TEJERIZO LOPEZ,J.M. y CALVO ORTEGA,R.(2006) *Los nuevos reglamentos tributarios; recaudación, régimen sancionador y revisión*; CORDERO GARCIA,J.A.(2009) *El procedimiento sancionador tributario surgido de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente*;

¹⁷¹⁴ Conforme a su exposición inicial.

¹⁷¹⁵ A partir de la nueva redacción del artículo 58 de la LGT(2003), en el apartado tercero *“Las sanciones tributarias que puedan imponerse de acuerdo con lo dispuesto en el título IV de esta ley no formarán parte de la deuda tributaria, pero en su recaudación se aplicarán las normas incluidas en el capítulo V del título III de esta ley.”*

¹⁷¹⁶ Calificación que nos recuerda a la ya empleada en su momento en la LGT(1963) en su artículos 77.2, 79 y 80, eso si, bajo un sistema tributario de la liquidación fundamentado principalmente en los datos facilitados por el contribuyente, momento en el que igualmente el tipo penal quedaba estructurado a partir de la *“ocultación”* del contribuyente con la finalidad de eludir el pago de los impuestos; conceptos tributarios que por otra parte, pasarían a configurar el artículo 319 del CP conforme a la redacción recogida en la LMURF. Vid. Apartado II.IV.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo. Tratar cincuenta años después (1963-2003) la ocultación y los medios fraudulentos como elementos típicos de la infracción, significa en parte, negar la evolución del sistema tributario, tratando de minimizar el valor que los datos aportados por los contribuyentes -a través de la infinidad de obligaciones formales y modelos tributarios- facilitan a la Administración tributaria para conocer con cierta antelación las obligaciones materiales que éstos deben cumplir.

¹⁷¹⁷ Artículo 4.1 de RGST(2004) *“Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando se produzcan las circunstancias previstas en el artículo 184.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, aun cuando la Administración tributaria pudiera conocer la realidad de las operaciones o los datos omitidos por declaraciones de terceros, por requerimientos de información o por el examen de la contabilidad, libros o registros y demás documentación del propio sujeto infractor.”*. Establecía el artículo 184.2 de la LGT(2003) *“2. A efectos de lo establecido en este título, se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones o se presenten declaraciones en las que se incluyan hechos u operaciones inexistentes o con importes falsos, o en las que se omitan total o parcialmente operaciones, ingresos, rentas, productos, bienes o cualquier otro dato que incida en la determinación de la deuda tributaria, siempre que la incidencia de la deuda derivada de la ocultación en relación con la base de la sanción sea superior al 10 por ciento.”*

¹⁷¹⁸ Artículo 4.2 del RGST(2004) *“A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.a).3.º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que existen asientos, registros o importes falsos cuando en los libros de contabilidad o en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria se reflejen hechos u operaciones inexistentes o con magnitudes dinerarias o de otra naturaleza superiores a las reales. Se entenderá que existe omisión de operaciones cuando no se contabilicen o registren operaciones realizadas o cuando se contabilicen o registren parcialmente, por magnitudes dinerarias o de otra naturaleza inferiores a las reales. Se entenderá que existe contabilización en cuentas incorrectas cuando, tratándose de libros de*

jurídica, de forma que se ha tratado de reducir el grado de discrecionalidad administrativa en la aplicación del régimen sancionador” que como “novedad más destacada” señalaba “la nueva configuración del derecho a la tramitación separada del procedimiento sancionador como un derecho renunciabile por parte de los interesados en un procedimiento de aplicación de los tributos.”¹⁷¹⁹

Situados los que a efectos de nuestro trabajo consideramos, principales rasgos del procedimiento sancionador tributario regulado en el RGST(2004), nos centramos ahora en el análisis de la evolución que la conexión entre el procedimiento y el proceso presenta, a partir del artículo 32 de este Reglamento.

Bajo las “*actuaciones en supuesto del delito previsto en el artículo 305 del Código penal*”, establece el artículo 32 del RGST(2004) que:

“1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código

contabilidad o de libros o registros establecidos por la normativa tributaria, se anoten operaciones incumpliendo la normativa que los regula, de forma que se altere su consideración fiscal y de ello se haya derivado la comisión de la infracción tributaria. 3. A efectos de lo dispuesto en el artículo 184.3.b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se entenderá que son facturas, justificantes u otros documentos o soportes falsos o falseados aquellos que reflejen operaciones inexistentes o magnitudes dinerarias o de otra naturaleza distintas de las reales y hayan sido el instrumento para la comisión de la infracción.” En este sentido, establecía el artículo 184.3 de la LGT(2003) “A efectos de lo establecido en este título, se consideran medios fraudulentos: a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. Se consideran anomalías sustanciales: 1.º El incumplimiento absoluto de la obligación de llevanza de la contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. 2.º La llevanza de contabilidades distintas que, referidas a una misma actividad y ejercicio económico, no permitan conocer la verdadera situación de la empresa. 3.º La llevanza incorrecta de los libros de contabilidad o de los libros o registros establecidos por la normativa tributaria, mediante la falsedad de asientos, registros o importes, la omisión de operaciones realizadas o la contabilización en cuentas incorrectas de forma que se altere su consideración fiscal. La apreciación de esta circunstancia requerirá que la incidencia de la llevanza incorrecta de los libros o registros represente un porcentaje superior al 50 por ciento del importe de la base de la sanción. b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona.

¹⁷¹⁹ Artículo 21 del RGST(2004) “1. Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.a de este capítulo. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con su normativa reguladora y con lo dispuesto en la sección 3.a de este capítulo.” En relación a los procedimientos sancionadores iniciados por la Inspección establecía el artículo 26.1 del RST(2004) “1. A efectos de lo establecido en el artículo 208 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, el interesado podrá renunciar a la tramitación separada del procedimiento sancionador mediante manifestación expresa que deberá formularse durante los dos primeros meses del procedimiento de aplicación de los tributos, salvo que antes de dicho plazo se produjese la notificación de la propuesta de resolución; en tal caso, la renuncia podrá formularse hasta la finalización del trámite de alegaciones posterior.” Establecía la LGT(2003) en su artículo 208 “El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente.”

Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo.”¹⁷²⁰

En primer lugar destacar, que el RGST(2004) no se refiere a la «consideración» del carácter delictivo de la infracción, sino a que la conducta¹⁷²¹ “pudiera ser constitutiva de delito”, lo que entendemos marca una diferencia respecto al artículo 180.1 de la LGT(2003), y se acerca a la expresión “acción u omisión” utilizados tanto, por el RGST(1985) y RGIT(1986), como por el legislador penal en el artículo 305 del CP. De esta forma, observada en el transcurso del procedimiento sancionador una conducta -no unos hechos¹⁷²²- presuntamente delictiva, no se debería procurar en sede administrativa una tipificación de carácter tributario, conforme a las normas de clasificación de las infracciones tributarias -art.3 y 4 del RST(2004)- o, a las normas específicas para la determinación de la infracción y sanción aplicable -art.8 a 19 del RST(2004)-, a la que

¹⁷²⁰ En el Proyecto del RGST(2004) se recogía inicialmente expresiones como “conducta presuntamente dolosa”, “constancia de los presupuestos objetivos” y otras expresiones que determinaban cual era la finalidad de las actuaciones de la Administración tributaria una vez advertidos los primeros indicios del delito contra la Hacienda Pública, si bien éstas fueron modificadas a partir de las recomendaciones del Dictamen del Consejo de Estado -Exp.2161/2004- de 16 de septiembre de 2004. Apartado Segundo VI. I) Pág.17. Como señalaba RIBES RIBES,A.(2007) en relación al borrador del RGST “...la versión inicial exigía una diligencia imposible del órgano administrativo que, lejos de limitarse a valorar la existencia de indicios delictivos, debía (...) reflejar en el informe la presunta concurrencia en los hechos de los «elementos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública»”. Op.Cit.Pág89.pp. En este sentido apuntaba también en relación al borrador del RGST, PEREÑA PINEDO,I.(2005) al afirmar que “...afortunadamente, el peregrinaje que sufría el expediente ha sido atenuado en la versión final del reglamento, y se ha eliminado la doble lectura por parte del delegado especial o director del departamento”. Op.Ct.Pág.34-35. Se refieren ambos autores a la redacción inicial del RGST por la que el Delegado especial o el Director de departamento valoraría la existencia de indicios delictivos, devolviendo el expediente al órgano tributario del que partió para que concediera la audiencia al interesado, volviendo de nuevo el expediente al Delegado o Director para volver a sopesar los indicios delictivos.

¹⁷²¹ La recomendación del Consejo de Estado sobre este particular señalaba “el apartado 1 podría redactarse diciendo simplemente que en el supuesto de que la Administración Tributaria considerase que la conducta (no la infracción) del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, suspenderá el procedimiento y procederá de conformidad con lo establecido en este artículo.”

¹⁷²² La diferencia es de ámbito subjetivo. Los «hechos» se orientan al ámbito objetivo representado por la cuantía, la cual -con carácter general- habrá quedado establecida, a título de cuantificación o de liquidación- en un procedimiento tributario previo e independiente del sancionador, por lo cual, no son los hechos los que sirven al RST(2004) para «considerar» la posibilidad delictiva, sino el ámbito subjetivo que queda delimitado en la «conducta»; y ésta, de ser la causa de un posible delito, únicamente puede ser investigada, sustanciada y determinada, por la Jurisdicción penal. En este sentido ya se advertía en el Informe de la Comisión -2001 Pág165- sobre la reforma de la LGT(1963-1995) que “Ahora bien, es preciso aclarar que esta supletoriedad del Derecho Penal afecta de modo especial y de manera más intensa a los principios de la potestad sancionadora y a las garantías del ciudadano ante el procedimiento sancionador. Pero, en ningún caso, esta supletoriedad puede dar lugar a la integración de los tipos de las infracciones administrativas con la regulación positiva contenida en el Derecho Penal. A ello se oponen los principios de legalidad y, sobre todo, el de tipicidad.” El Informe de la Comisión de estudio del Anteproyecto de la LGT (enero 2003) volvía sobre la cuestión indicando que “En la tipificación de las infracciones se tiene que tomar, como punto de partida, el sistema tributario y su normativa reguladora (...) El presupuesto fáctico de las infracciones lo constituye lo tributario, el contenido de las normas tributarias. En otras palabras, ha de tomarse como referencia las conductas no acordes con las mismas. Por ello, la aproximación a la LRJPAC no será en cuanto al fondo, sino, en todo caso, en lo referente a los tipos de infracciones). Pág.68

posteriormente acoplar los elementos del tipo delictivo¹⁷²³, sino que su valoración, en su momento procedimental pertinente¹⁷²⁴, debe quedar orientada a título estimativo, a la trascendencia penal de esta conducta¹⁷²⁵. No le corresponde a la Administración «determinar», sino «considerar», motivo por el que el procedimiento sancionador debe quedar suspendido¹⁷²⁶.

A partir de la anterior obligación de suspender el procedimiento sancionador, se establecen por la norma reglamentaria las actuaciones a seguir -art.32.2- dependiendo de la fase procedimental en la que surja la «consideración» delictiva¹⁷²⁷:

1º.- Siguiendo la exposición del precepto, en primer lugar se ha de destacar que, la suspensión del procedimiento tributario no se produce por la aparición de la noticia críminis en éste, sino cuando “*la Administración tributaria considere que la conducta*” pudiera ser constitutiva de delito, por lo que desde esta apreciación existe un «tiempo intermedio», hasta que finalmente se suspende el procedimiento, en el que se realizan una serie de actuaciones. Por tanto, cuando la LGT(2003) se refiere a la “*Administración*” que, primero «estima» y segundo «pasa o remite» las actuaciones, no se refiere con carácter global a la Administración tributaria, sino a dos órganos concretos¹⁷²⁸ de ésta que son los competentes para «estimar» si la infracción pudiera ser constitutiva de delito; por lo que, el que motivo que da lugar al traslado del tanto de culpa, o a la remisión, no es la sospecha o indicio delictivo advertido en un procedimiento tributario, sino la convicción delictiva

¹⁷²³ En este sentido entendemos que -Cfr. Casado Ollero, G.(2008) Op.Cit.Pág.Pág.280-la existencia de una relación jurídica previa que origina el hecho imponible (prius) del que pueda resultar el hecho punible (posterius), no queda ya referida a un ejercicio previo de la Administración que establezca el primero para «estimar» el segundo, sino que esta relación jurídica-administrativa, pasa a ser una relación jurídico-penal, en la que la remisión que el Órgano jurisdiccional competente realice para integrar el significado de la norma tributaria en la estructura del tipo delictivo, será una cuestión que trasciende a las competencias de los órganos tributarios.

¹⁷²⁴ Como posteriormente analizaremos en relación a cada uno de los momentos en que puede nacer la sospecha en la Administración, no tiene los mismos efectos valorar la posible concurrencia delictiva al inicio o durante el desarrollo del procedimiento sancionador, que practicar ese juicio ésta en la fase de resolución del procedimiento.

¹⁷²⁵ No son los principios y normas que informan la tipificación de la infracción tributaria, los que deben ser «considerados» por el instructor administrativo, sino los que conforman los elementos del tipo penal, motivo por el su «consideración» solo debe alcanzar a la «posibilidad delictiva» y no a la «certeza delictiva». La mayor o menor intensidad de esta «consideración» será objeto de un desarrollo posterior.

¹⁷²⁶ Suspensión que se ha de producir, haya o no observado indicios delictivos en la conducta “cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.”

¹⁷²⁷ Actuaciones que se regulan con carácter general para la Administración tributaria, sin distinción de Órganos de la Gestión tributaria o, de la Inspección de los tributos.

¹⁷²⁸ Conforme a lo señalado en la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, será, en primer lugar el Jefe de la Dependencia Regional de Inspección, o en su caso el órgano de la Inspección de los tributos que éste, o una norma de carácter organizativo determine, y posteriormente el Delegado especial o Director de Departamento. Como establece el último párrafo del artículo 32.2 del RST(2004) “A efectos de lo dispuesto en este artículo, se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda pública. En los procedimientos de inspección, el jefe del órgano administrativo competente será el inspector-jefe correspondiente.”

alcanzada en el procedimiento *ad intra* llevado a cabo por la Inspección de los tributos, a partir de la sospecha o indicio¹⁷²⁹.

2º.- Si las circunstancias son apreciadas antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad «remitirá» las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito “*al jefe del órgano administrativo competente*”, por medio de su superior jerárquico.

De esta forma, si la sospecha o indicio deviene antes de practicar la liquidación, el expediente administrativo, que ya incorpora las diligencias -en las que no solo constan los hechos sino también las circunstancias- y el informe -en el que constan la presunta concurrencia de elementos delictivos- no se traslada a la Jurisdicción competente o, se remite al Ministerio Fiscal, sino a un “*jefe*” del órgano administrativo -momento de inicio formal del procedimiento *ad intra*¹⁷³⁰-, a través del superior jerárquico del órgano, equipo o unidad en la que se han advertido el presunto delito¹⁷³¹.

3º.- Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a “*impulsar el procedimiento*”, previa elaboración del preceptivo informe. De lo que debemos entender que, el “*procedimiento*” que ha de impulsar el «órgano competente¹⁷³²», de forma evidente no

¹⁷²⁹ Lo que como veremos equivale a una “suerte de instrucción” a cargo del Órgano administrativo competente. Vid. ANIBARRO PÉREZ,S. y SESMA SÁNCHEZ,B.(2005). Op.Cit.Pág.269.

¹⁷³⁰ El momento de inicio material se produce desde que el actuario del procedimiento advierte la posible trascendencia penal de los hechos, que lejos de actuar de manera autónoma para ordenar las diligencias y emitir un informe, previamente habrá comunicado a sus superiores -si éstos no lo conocían ya- las evidencias delictivas, así como preguntado los pasos a seguir, incluyendo la cuestión de dar o no conocimiento al contribuyente y, en su caso, suspender o no el procedimiento inspector o sancionador. A parte de la experiencia práctica por motivo de la profesión, que es la que nos permite realizar la anterior afirmación, es la propia normativa reglamentaria y organizativa de la AEAT la que demuestra esta forma de actuar, puesto que nada se hace en la anterior, sin que un jefe, Inspector-jefe, superior jerárquico, equipo o unidad especializada, indique primero como proceder en cualquier actuación de los órganos de esta Agencia, y mucho menos como es lógico, ante un supuesto de delito fiscal en el que, el expediente administrativo será posteriormente revisado al detalle por el Órgano jurisdiccional, por el Ministerio Fiscal, y por la defensa del contribuyente imputado; expediente que, de no ser contundente en cuanto a la posible naturaleza delictiva y, acorde a las exigencias predeterminadas por la Ley y la Jurisprudencia, puede provocar una reacción del Órgano penal -o del Ministerio Fiscal- distinta a la pretendida.

¹⁷³¹ Por lo que en esta cadena de traslados observamos como mínimo -por ahora- tres órganos de la Inspección de los tributos (Actuario, Inspector-Jefe y Jefe del Órgano administrativo) que van a tener conocimiento de unos hechos presuntamente delictivos, sobre los que sin duda cada una de ellos de emitir, aunque lo sea a efectos internos, su apreciación -mediante informe o no- para seguir dándole curso al expediente.

¹⁷³² Que con carácter general será el Inspector Jefe de la Dependencia de Inspección, que es el superior jerárquico del Actuario-Inspector, pudiendo tener éste último la categoría de Inspector-Jefe de equipo o unidad, que a su vez integra -o puede integrar- a otros Inspectores de Hacienda, Técnicos y Agentes tributarios.

puede quedar referido al procedimiento tributario¹⁷³³ en el que ha nacido la sospecha delictiva, por lo que el único a impulsar es el «procedimiento *ad intra*» de la Inspección de los tributos, que tiene como única finalidad comprobar, contrastar y, en definitiva investigar si de los hechos o conducta advertida en el informe y diligencias facilitadas -por el órgano inferior jerárquico- es posible deducir ante la Jurisdicción penal o el Ministerio Fiscal un delito contra la hacienda Pública.

4º.- Si la apreciación delictiva se produce durante el desarrollo del procedimiento sancionador¹⁷³⁴, y los actos de liquidación ya han sido dictados -y por tanto suponemos notificados al contribuyente- se dará traslado de todas las actuaciones -liquidadoras y sancionadoras- junto al correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente -que no tiene porque coincidir con el Inspector Jefe, del Inspector (jefe o no) instructor del procedimiento sancionador¹⁷³⁵-, quedando suspendida “*la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.*” Suspensión, sobre la que pueden surgir ciertas dudas, desde el momento en que practicada y notificada en su caso una liquidación, el órgano competente a partir de ese momento sería la Dependencia de Recaudación, y la suspensión del acto administrativo de liquidación, entendemos, únicamente podría venir -a parte de por la anterior- por parte del Órgano o Tribunal que conociera de la posible impugnación de ésta; suspensión que alcanzaría a la ejecución de liquidación, pero no a su validez y efectos que es precisamente lo que se impugna¹⁷³⁶.

¹⁷³³ Procedimiento que seguirá o no sus cauces tributarios.

¹⁷³⁴ Lo que significa que el «Inspector Jefe», del Inspector-jefe del equipo o unidad, o del Inspector de Hacienda -art.25.1 RST(2004)- ha autorizado el inicio del procedimiento sancionador, que al mismo tiempo y, conforme al apartado 5 de la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la AEAT, es el competente para “Dictar las liquidaciones por las que se regularice la situación tributaria del obligado, así como los demás acuerdos que pongan término al procedimiento de inspección y al procedimiento de comprobación limitada.” De lo que inicialmente se debe deducir que, el inicio de un procedimiento sancionador, derivado de otro de comprobación e investigación, se produce una vez que el «Inspector Jefe» competente para practicar la liquidación resultante del primero, no ha advertido circunstancias de posible carácter delictivo.

¹⁷³⁵ En este sentido el apartado 4.3.1 de la Resolución de 24 de marzo de la AEAT establece, ante situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública, que los órganos del Área de inspección (4.2.1 Estructura, 4.2.2 Distribución de competencias) desarrollarán actuaciones que “tendrán por objeto el apoyo en las funciones encomendadas al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en materia de análisis de los expedientes y, en su caso, remisión al Delegado Especial de la Agencia Tributaria para su envío al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, en aquellos supuestos en los que el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública.” Estableciendo la Resolución -apartado 4.3-, como «actuaciones especializadas» la posibilidad que determinados Equipos o Unidades actúen “en el ámbito de distintas Delegaciones Especiales. En este caso, dependerán de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial en que radique su sede, y ejercerán sus funciones en el ámbito territorial de todas las Delegaciones Especiales en que actúen. Será necesaria la autorización del Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, cuando desarrollen sus funciones fuera del ámbito territorial de su Delegación Especial.”

¹⁷³⁶ En este sentido y, como sintetiza MATERO SAENZ,A.(2004) “...nos parece excesivo y contra legem: el acto administrativo de liquidación (incluso la propuesta de liquidación, de la que parece que puede desdecirse la Administración) no puede suspenderse y debe desarrollar toda su eficacia (arts. 56 y 57 de la Ley 30/1992) o acudir a la declaración de lesividad. El reglamento ha olvidado el art. 213.1 de la nueva Ley: «los actos y

5º.- Una vez recibida la documentación por el “*jefe del órgano administrativo correspondiente*” -que podrá solicitar cuantos informes estime oportunos¹⁷³⁷- podrá acordar dos actuaciones:

a) Dar audiencia al interesado, con puesta de manifiesto del expediente, para que alegue -por plazo de quince días- cuanto considere conveniente, con la posibilidad de aportar los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. Transcurrido el plazo previsto, el jefe del órgano administrativo competente remitirá el expediente al Delegado especial o al Director del Departamento¹⁷³⁸.

b) Devolver el expediente para que se ultime o complete en vía administrativa, según se aprecie o no la existencia de delito.

Cualquiera de las dos actuaciones, no es más que el resultado de trasladar a una norma de carácter reglamentario parte del procedimiento *ad intra* que la Inspección de los tributos viene practicando desde la entrada en vigor de la LMURF. La cuestión aquí consistiría en establecer si este desarrollo reglamentario dispone de habilitación legal suficiente, y a partir de ahí, situar si esta actuación no incurre en una posible vulneración, no solo de los derechos del contribuyente, sino de las competencias de la Jurisdicción penal, o del Ministerio Fiscal.

En cuanto a la posible habilitación legal, nada impide entendemos que por vía reglamentaria se desarrolle el trámite de audiencia establecido por la LGT(2003) en su

actuaciones de aplicación de los tributos y los actos de imposición de sanciones tributarias sólo podrán revisarse mediante... ». También se ha olvidado el art. 6º, lo mismo -y ahora vemos por qué- el anterior art. 8º (LGT 1963): «los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación practicada de oficio o a virtud de los recursos pertinentes». Tampoco se ha transcrito ahora el anterior art. 159 de la Ley General Tributaria (230/1963): «Fuera de los casos previstos en los arts. 153 a 156 [nulidad de pleno derecho, infracción manifiesta de Ley y aportación de nuevas pruebas cuando sean firmes los actos, devolución de ingresos indebidos, rectificación de errores] la Administración tributaria no podrá anular sus propios actos declarativos de derecho, y para conseguir su anulación deberá previamente declararlos lesivos para el interés público e impugnarlos en vía contencioso administrativa, con arreglo a la Ley de dicha Jurisdicción»". Op.Cit.Pág.3

¹⁷³⁷ Lo que daría lugar a un cuarto órgano de la Administración tributaria, que tiene conocimiento de los hechos presuntamente delictivos, antes de tramitar el traslado o remisión, y sobre los que también ofrecerá su particular valoración. Un quinto órgano que emitirá un informe sobre la posible concurrencia de delito será la El Abogado del Estado adscrito a la Delegación de la AEAT correspondiente, de acuerdo al apartado tercero de la Cláusula Segunda Convenio de colaboración ente la AEAT y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal -de 30 de junio de 2005-, en el que se cita “Con carácter ordinario, los órganos competentes de la Agencia Tributaria solicitarán informe al Servicio Jurídico de la Agencia Tributaria, antes de decidir con relación a los expediente en los que se aprecien la existencia de posible delito fiscal (...) de carácter no vinculante (...) En las Delegaciones de la Agencia Tributaria en que su Servicio Jurídico no disponga de un Abogado del Estado, el informe podrá recabarse de la Abogacía del Estado de la provincia respectiva...” Pág.6.

¹⁷³⁸ Que sería el sexto órgano de la Administración tributaria en conocer y pronunciarse sobre el carácter presuntamente delictivo de los hecho y conducta advertidos por el Inspector actuario del procedimiento tributario.

artículo 180.1¹⁷³⁹. El problema reside en que este trámite de audiencia se produce *-quidem verum est-* justo en el momento anterior al traslado o remisión de las actuaciones, y por tanto era cautivo del «tiempo intermedio»¹⁷⁴⁰ que regía desde que se plasmaba en un informe la sospecha o indicio delictivo nacida el seno de un procedimiento tributario, hasta que se culminaban las actuaciones de los distintos órganos de la Inspección de los tributos, encaminadas a la formación de un expediente administrativo de denuncia penal. Problema que se agrava al conceder esta audiencia, una vez que existe -o debe existir- un informe¹⁷⁴¹ del actuuario en el que, de acuerdo a los hechos recogidos en diligencia y a su particular juicio, revela la existencia -para la Administración, o una parte de ésta- de un delito contra la Hacienda Pública¹⁷⁴². Problema que alcanza su máximo nivel, cuando el «órgano competente», a partir del juicio del actuuario -que es el que goza de la intermediación- ofrece una audiencia al interesado para que alegue cuanto estime y aporte las pruebas que considere, una vez puesto de manifiesto un expediente, del que no se identifica si corresponde con el instruido en el procedimiento tributario, sobre el que no se indica si incorpora el informe del actuuario -y los que haya estimado conveniente solicitar el órgano competente-, sobre el que se desconoce si advertirá la posible trascendencia penal de los hechos, o de la conducta, y sobre el que se omite mencionar si, el «órgano competente» -o cualquier otro de la Inspección de los tributos- practicará alguna actuación adicional, o se emitirá un nuevo informe -una vez concluida la audiencia- con carácter previo a, como

¹⁷³⁹ Desarrollo reglamentario que ALONSO GONZALEZ, J.M. (2007) considera no previsto en “el art. 180 LGT ni ningún otro precepto del Capítulo I del Título IV, que, como hemos indicado, trata los principios de la potestad sancionadora en materia tributaria, llama en momento alguno al reglamento para que proceda a desarrollar el mandato del legislador. En su caso, la cobertura legal del indicado desarrollo reglamentario hay que hallarla en la Disposición Final Novena de la LGT cuando proclama que «el Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley» sin olvidar que el art. 8 LGT no establece reserva de ley expresa para la regulación de este orden de cuestiones. En cambio, si se hubiera regulado como una mera especialidad procedimental sancionadora el desarrollo reglamentario habría gozado de cobertura legal directa, la que le hubiera prestado el art.

207 LGT.” Op.Cit.Pág.2

¹⁷⁴⁰ Como señala ALONSO GONZÁLEZ, L.M. (2007) “...nos hallamos ante una tramitación que no pertenece ni a un procedimiento de inspección ni a uno de gestión ni a un procedimiento de imposición de sanciones porque el RGRST lo configura como un apéndice o extensión de cualquiera de aquellos procedimientos que, en principio, ya se encuentran suspendidos (...) Por consiguiente, nos encontramos con que el eslabón que, todavía en vía administrativa, enlaza el procedimiento administrativo tributario de origen (liquidador, sancionador) con el proceso penal.” Op.Cit.Pág.14. Para RUIZ ZAPATERO, G. (2008) “...la audiencia previa al sujeto pasivo con comunicación del traslado del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal representa un hito procedimental a partir del cual el sujeto pasivo no queda sujeto en el curso de las actuaciones de investigación al régimen propio de la Ley 58/2003, sino al régimen de la Ley de Enjuiciamiento Criminal y, principalmente, al régimen del derecho constitucional a no declararse culpable ni, obviamente, quedar sujeto a la obligación de realizar actos que impliquen o puedan acarrear dicha confesión de culpabilidad.” Supresión del trámite administrativo de audiencia previa en la acusación por delito fiscal. Pág.2

¹⁷⁴¹ O tantos informes como el órgano competente haya estimado oportunos solicitar, que tampoco el Reglamento aclara si se solicitan de forma anterior o posterior a la audiencia concedida.

¹⁷⁴² En el caso de que el órgano competente no aprecie circunstancias delictivas, es obvio que este trámite de audiencia no se produciría; por lo que la notificación de ésta audiencia es signo evidente de la apreciación delictiva también, por parte de este órgano competente.

establece el artículo 32.4 del RST(2004), remitir el expediente al Delegado especial o al Director de departamento que corresponda en función del ámbito territorial del órgano actuante¹⁷⁴³.

Respecto a la siguiente cuestión planteada, al órgano competente le corresponde la misión de contrastar¹⁷⁴⁴, los hechos recogidos en las diligencias, el juicio emitido por el actuario en su informe y, lo consignado -en su caso- en los otros informes oportunos, o bien -porque nada dice sobre esto el RST(2004)- trasladar el expediente para que ese juicio de contraste sea practicado -o ratificado- por el Delegado especial o el Director de departamento¹⁷⁴⁵, que no obstante, y de una u otra forma, no es más que una actuación análoga a la que por Ley Orgánica esta atribuida a los Juzgados de Instrucción de la Jurisdicción penal¹⁷⁴⁶. A lo que además corresponde añadir que, las alegaciones y pruebas que aporte el contribuyente en este trámite ya no serían con la finalidad de regularizar -*prima facie*- su situación tributaria, sino para ser incluidos en un expediente administrativo cuyo objetivo y finalidad no responde a las del procedimiento tributario, sino a instruir y procurar una denuncia penal; procedimiento para el que además, el RST(2004) no prevé la comunicación e información -previa o simultánea a la audiencia- de sus derechos al contribuyente¹⁷⁴⁷, así como de la posible transcendencia de las alegaciones y pruebas que facilite por esta vía al procedimiento *ad intra* de la Inspección de los tributos.

¹⁷⁴³ Problema que además, parte de una situación atípica temporal, que como explica RUIZ ZAPATERO,G.(2008) “Sin la debida constancia de dicha separación temporal entre el régimen de las actuaciones administrativas y el régimen del procedimiento penal, resulta imposible saber con certeza hasta qué momento la Inspección puede hacer uso de las facultades y prerrogativas legales que exigen la obligada colaboración del sujeto pasivo y el momento en el cual, como consecuencia de la introducción de la comprobación en el ámbito penal, dichas facultades y prerrogativas no pueden utilizarse en perjuicio del sujeto pasivo y cesan las obligaciones del sujeto pasivo derivadas de un status administrativo que nada tiene que ver con el propio del citado o investigado en un procedimiento penal.” Op.Cit.Pág.2

¹⁷⁴⁴ Si no tuviera esta misión de contrastar, no se prevería en el RST(2004) la posibilidad de que pidiera “cuantos informes considere oportunos.”

¹⁷⁴⁵ Como establece el artículo 32.4 del RST(2004) “Una vez recibida la documentación, el delegado especial o el director de departamento competente acordará según aprecie o no la posible existencia de delito la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal, o la devolución del mismo al órgano actuante.” Es de observar que, de devolverse el expediente al órgano actuante, los posibles aspectos delictivos han quedado disipados, puesto que en otro caso se referiría a la devolución del expediente al «órgano competente»; cuestión distinta a la devolución del expediente por parte del «órgano competente» que o bien, descarta la posibilidad delictiva, o bien ordenar ultimar o completar el expediente para confirmar esta posibilidad, o para descartarla nuevamente.

¹⁷⁴⁶ No nos referimos como órganos competentes en este particular, a la Policía Judicial o al Ministerio Fiscal, que sin duda lo son para la investigación de las posibles causas delictivas, desde el momento en que la investigación se ha practicado por la Inspección de los tributos, quedando por determinar la posible naturaleza delictiva, y no la posible transcendencia delictiva.

¹⁷⁴⁷ Cuando la obligación de colaborar con la Inspección, se ha transformado en la obligación de la Administración de informar de sus derechos al contribuyente, aunque con carácter de mínimos, estos derechos se reduzcan a informar que, suspendido el procedimiento tributario, otros órganos de la Inspección de los tributos dilucidarán la posible naturaleza delictiva de los hechos, o de la conducta, observada.

En referencia a la posible devolución del expediente por el «órgano competente» al órgano inferior jerárquico que lo hubiera remitido, para que lo ultime o para que lo complete, y partiendo de lo anteriormente señalado, consideramos que, una vez motivada la sospecha delictiva por el actuario, cualquier actuación del «órgano competente» tendente a completar un expediente de denuncia penal, constituiría igualmente una vulneración de los derechos del contribuyente, al dilatar el plazo de remisión de las actuaciones, así como una vulneración de las competencias instructoras de los órganos de la Jurisdicción penal, al tratar de completar, ultimar o esclarecer precisamente lo que es el objeto del proceso penal, como es, la posible naturaleza penal de los hechos, o de la conducta. Actuaciones además que entendemos, se producirían con carácter previo a la notificación de la audiencia al contribuyente, de modo que, el «órgano competente» una vez requerido el anterior, no debe albergar duda de la existencia del delito¹⁷⁴⁸, puesto que en caso contrario, no procedería con la audiencia prevista.

De acuerdo a nuestro análisis, entendemos que la conexión entre el procedimiento y el proceso regulada en el artículo 180.1 de la LGT(2003) y desarrollado “*sui géneris*” por el RST(2.004) trató de glosar -en el segundo- las actuaciones ya regladas en otras versiones de la norma tributaria, con las dictadas para los fines organizativos de la Inspección de los tributos¹⁷⁴⁹, en un intento de ofrecer cierta seguridad jurídica para la Inspección de los tributos y, de hipotética oportunidad al contribuyente, cuando finalmente y, por la imposibilidad de regular en un marco legal ciertos aspectos procedimentales -al coincidir, desde nuestro punto de vista, manifiestas vulneraciones de derechos y competencias- no podría cumplir con una finalidad distinta a comunicar al contribuyente la suspensión de las actuaciones tributarias por motivo del traslado o remisión del expediente.

Por otro lado resulta ya evidente y, sin el oscurantismo de los últimos treinta años, la sustanciación conjunta de dos procedimientos paralelos -el tributario y el *ad intra*- desde

¹⁷⁴⁸ Coincidimos con ALONSO GONZALEZ,L.M. (2007) cuando afirma que “La lógica impone que a este último sólo lleguen los supuestos más depurados pues de aquellos que de un modo más evidente no se posible sostener con firmeza y credibilidad que son constitutivos de delito fiscal no llegará a tener conocimiento por este cauce al haber sido agotado el procedimiento en la fase anterior.” Op.Cit.Pág.4

¹⁷⁴⁹ Atendiendo incluso a algunas -aunque parcialmente- de las propuestas recogidas en la Memoria de 1.998 del Consejo para la defensa del contribuyente como que la “modificación normativa debería ir encaminada bien a asegurar que las actuaciones inspectoras se remitan al Ministerio Fiscal tan pronto la Inspección, en las actuaciones que venga practicando, tenga indicio razonable de la concurrencia de los elementos objetivos o subjetivos determinantes de la existencia de posible responsabilidad penal; o a establecer las normas procesales adecuadas para asegurar que el procedimiento de inspección se acomode a las exigencias y garantías de la Ley de Enjuiciamiento Criminal en aquellos supuestos en que pudiera apreciarse la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.” Propuesta 11/98, Pág.147. Como se ve, el RST(2004) recoge esta propuesta pero con el signo cambiado: ni las actuaciones se remiten al Ministerio Fiscal ante el indicio razonable, sino una vez configurado el indicio en prueba, ni el procedimiento se ajusta a las garantías de la LECrim, sino a la ocultación al contribuyente de las actuaciones paralelas hasta que el expediente tiene consistencia para ser trasladado o remitido.

el momento en que el actuario advierte la posible *noticia criminis*, que se van a desarrollar de forma simultánea. La cuestión es que en el primero, son operativos y exigibles tanto las obligaciones de colaboración al contribuyente para procurar los fines y objetivos de regularización tributaria como, el reconocimiento y práctica de los derechos de éste¹⁷⁵⁰ por parte de la Administración tributaria, mientras que en el segundo, al no tener la finalidad y el objetivo del primero, los órganos que lo desarrollan no disponen de idénticas funciones y competencias¹⁷⁵¹ a las otorgadas a la Inspección de los tributos para materializar el fin contributivo, procedimiento además en el no queda previsto el reconocimiento y respeto de las obligaciones y los derechos¹⁷⁵² del contribuyente y, que por su orientación responde más a una instrucción de tinte penal que a un procedimiento administrativo.

IV.- El trámite de audiencia previo a la conexión entre el procedimiento y el proceso.

Con anterioridad a la entrada en vigor del Reglamento que desarrollaría -a partir de la LGT(2003)- los procedimientos de gestión e inspección tributaria¹⁷⁵³, la conexión entre el procedimiento y el proceso se vería alterada por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre¹⁷⁵⁴,

¹⁷⁵⁰ Conforme al artículo 99 de la LGT(2003), aquellos que el contribuyente debe aportar o puede obtener, que entre otros serán las diligencias e informes emitidos por motivo del procedimiento tributario. Conforme al artículo 34 de la LGT(2003) el contribuyente debe ser asistido por la Administración tributaria en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de sus obligaciones, a conocer, el estado de tramitación del procedimiento tributario, la identidad de la autoridad o personal bajo cuya responsabilidad se tramitan las actuaciones y procedimientos tributarios, así como derecho a formular alegaciones y al trámite de audiencia.

¹⁷⁵¹ Principal motivo por el que el procedimiento tributario no se suspende al nacer la sospecha delictiva, sino cuando la conclusión del procedimiento ad intra permite a la Administración tributaria «estimar» la cuestión delictiva, de modo que en el primero se practiquen las actuaciones imposibles de exigir al contribuyente en el segundo, permitiendo una comunicación de datos similar a la que en ámbito tributario se produce entre el liquidador y el sancionador. Cuestión que abordaremos con mayor detalle posteriormente cuando analicemos el trámite de audiencia previo al traslado del tanto de culpa.

¹⁷⁵² En este sentido entendemos que el contribuyente no tendría derecho a conocer los informes emitidos por motivo de un presunto delito fiscal, en primer lugar porque el informe que emita el Inspector actuario no tendría como objetivo y finalidad establecer la correlación de hechos y fundamentos de derecho que dan lugar a la regularización tributaria, sino la de informar un procedimiento distinto al tributario; lo que en segundo lugar significa y, junto al resto de informes que pudieran ser solicitados por el «órgano administrativo competente», serían los regulados en el artículo 95 de la LGT(2003) que no siendo ya «informes o antecedentes obtenidos por la Administración tributaria en el desempeño de sus funciones tienen carácter reservado y sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos» serían considerados actuaciones desarrolladas para un objeto distinto como es “[L]a colaboración con las Administraciones públicas para la lucha contra el delito fiscal...”

¹⁷⁵³ Real Decreto 1605/2.007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE N°213, de 5 de septiembre. En adelante RGGI (2007).

¹⁷⁵⁴ Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE N°286, de 30 de noviembre. En relación a las disposiciones de esta Ley, *Vid.* ALONSO GONZÁLEZ, L.M.(2006) *El proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal*; FALCON y TELLAR, R.(2007) *Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I)*. Pág. 2.; GARCIA MORENO, A. y BOSH CHOLBI, J.L.(2007) *Supresión del trámite de audiencia previo a la denuncia de delito contra la*

al quedar eliminado¹⁷⁵⁵ del artículo 180.1 de la LGT(2003), el trámite de audiencia previo al traslado o remisión de las actuaciones tributarias, en las que se hubiera estimado un posible delito contra la Hacienda Pública¹⁷⁵⁶. Recoge la Exposición de Motivos de la Ley que:

“Con el fin de no perjudicar las posibilidades de investigación en relación con los delitos contra la Hacienda Pública, se suprime el trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la vía judicial. La existencia de este trámite suponía la concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal respecto de otros tipos de delincuencia, pues en ningún otro delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela a un trámite de audiencia previa al interesado.”

Dos son las notas distintivas del motivo que llevó al legislador a tomar esta decisión¹⁷⁵⁷, que de un lado fue “*no perjudicar la investigación*” que suponemos referida a

Hacienda pública, Pág.44 y 45; CORDERO GARCIA,J.A.(2009) *Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36//2006, de medidas de prevención del fraude fiscal*. Pág. 30-32.

¹⁷⁵⁵ Artículo Quinto. Diez de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre: “Se modifica el apartado 1 del artículo 180, que queda redactado en los siguientes términos: «1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras...”

¹⁷⁵⁶ Cuatro enmiendas fueron presentadas en contra del apartado noveno del artículo quinto del Proyecto de Ley -Nº121/000081, BOCGCD Nº81-10, de 9 de Junio- que suprimía el trámite de Audiencia. La Enmienda Nº3 de GP Canario, que proponía la supresión del artículo del Proyecto “[C]on la finalidad de garantizar la plena tutela judicial efectiva de los contribuyentes afectados por la citada disposición, se propone la supresión de dicho apartado en aras de la seguridad jurídica manteniéndose, en consecuencia, el trámite de audiencia.” Sin embargo en el trámite parlamentario -DSC, Sesión Plenaria Nº170, de 25 de mayo de 2.006-este GP cambiaría de opinión considerando “muy acertado que se haya suprimido el trámite de audiencia previa a la remisión de los expedientes y que vayan a la vía judicial y no a la audiencia previa, porque se estaba primando a muchos defraudadores con esta audiencia previa antes de mandarlos al juzgado. Nos parece positivo que los expedientes de la Agencia Tributaria, en aquellos casos de presunción de fraude fiscal, no tengan audiencia previa y que vayan directamente al juzgado.” Pág.9072. La Enmienda Nº52 del GP de E.R propondría también la supresión, al entender -apelando igualmente de la seguridad jurídica y tutela judicial efectiva- que “esta limitación de un derecho general establecido como garantía de los ciudadanos a que se les dé trámite de audiencia en aquellos procedimientos que les afecten en sus derechos o intereses no está justificada o al menos no está claramente determinada en el texto legal que se proyecta, dada la ambigüedad y falta de concreción con que se regula esta extraordinaria limitación y, entendemos, supone una vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva.” La Enmienda Nº94 del GP Catalán, justificaba la supresión “Con la finalidad de garantizar la seguridad jurídica y la plena tutela judicial efectiva de los contribuyentes afectados por la citada disposición, se propone la supresión de la eliminación del trámite de audiencia del contribuyente”. La Enmienda Nº128 del GP Popular interesaba la supresión justificando que “[E]liminar el trámite de audiencia previa al interesado no es congruente con el conjunto de derechos y garantías de los obligados tributarios que proclama el artículo 34 de la Ley General Tributaria. No parece justo ni razonable que el contribuyente que está siendo objeto de un procedimiento de inspección y espera la siguiente visita del inspector reciba en su lugar una citación del juzgado de la que nadie le ha advertido, especialmente en materia tributaria, donde en numerosas ocasiones la aplicación de la normativa da lugar a diversas interpretaciones.”

¹⁷⁵⁷ La supresión de esta audiencia, obligaba a la Administración a comunicar al contribuyente la paralización o suspensión de las actuaciones a los efectos de prescripción -art.68 LGT(2.003)- y plazo de las actuaciones -art.150 y 189.3.b LGT(2003)-, así como en respuesta al derecho reconocido al contribuyente en el artículo 34.1.e de la LGT(2003) en relación a conocer el estado de los procedimientos en los que sea parte; derecho este último al que por norma general no se alude en las comunicaciones notificadas al contribuyente por motivo del traslado del tanto de culpa.

la instrucción penal¹⁷⁵⁸ y de otro, eliminar “*el privilegio a la delincuencia fiscal*” respecto de otras formas de delincuencia a la que no se le concedía éste trámite¹⁷⁵⁹.

En relación a la primera, consideramos que en nada podía perjudicar a la investigación un trámite, que con carácter general se concedía al contribuyente cuando ya se habían ultimado las actuaciones de los distintos órganos de la Inspección de los tributos, cuando además, lo que verdaderamente podía perjudicar la investigación no era sino, no practicar ese trámite en sede de inspección tributaria¹⁷⁶⁰ al momento de ser observados los indicios delictivos y no, cuando éstos habían pasado por el tamiz de la jerarquía organizativa de la Inspección de los tributos¹⁷⁶¹.

En relación a la segunda, la cuestión de la determinación de la posible naturaleza delictiva de unos hechos es una cuestión de orden penal, y no de la «estimación» que determinados órganos administrativos puedan alcanzar, que en ningún caso puede significar la automática transformación del contribuyente en delincuente. Eliminar el trámite de audiencia, propio de los procedimientos tributarios y no del proceso penal, bajo

¹⁷⁵⁸ Así lo indica, entendemos, el Ponente del Gobierno de turno “Asimismo se prevé que cuando se aprecien indicios de delito fiscal, se remitirá el expediente al Ministerio Fiscal sin trámite de audiencia previa al interesado, evitando de esta forma poner en riesgo determinadas investigaciones” DSC Sesión Plenaria N°170, de 25 de mayo de 2006. Pág.9066

¹⁷⁵⁹ Para RUIZ ZAPATERO,G.(2008) “...aunque es cierto que en ningún delito de carácter público se condiciona la correspondiente denuncia o querrela al trámite de audiencia previa al interesado, también es cierto que en dichas situaciones la denuncia o querrela no está tampoco normalmente precedida por una actuación administrativa en la que el sujeto pasivo está obligado a una completa colaboración y sujeto a unas medidas coercitivas y/o de carácter cautelar que repercuten de manera muy significativa en su grado de colaboración en el procedimiento tributario que motiva el inicio de las actuaciones penales.” Op.Cit.Pág.3. Para BANACLOCHE PEREZ,J. (2007) “...en el momento en que la Administración decide enviar el expediente al Ministerio Fiscal, lo razonable es que se dé audiencia al sospechoso. Que el administrado conozca los indicios o las presuntas pruebas y el argumento que lleva a la Administración a estimar que existe un delito, ni perjudica una investigación ni supone un privilegio alguno para quien ha sido investigado sin advertencia alguna sobre la protección de sus derechos.” La ley tributaria antifraude general. Pág.3

¹⁷⁶⁰ Para la Ponente del GP Popular “Hasta ahora cuando la Administración tributaria estaba instruyendo un procedimiento inspector y a lo largo de esa instrucción, el inspector actuario o subinspector entendía que eso era un hecho constitutivo de delito fiscal, se ponía en conocimiento del contribuyente este hecho para que pudiera hacer las alegaciones que estimase pertinentes. Sin embargo, esta ley elimina esa garantía jurídica, que es propia de cualquier acto administrativo en el que se están valorando y considerando hechos imponderables no declarados que suponen un delito fiscal. Consideramos que, al menos, debe darse al contribuyente la oportunidad de defenderse y no que esté en el curso de un procedimiento inspector y de repente reciba la citación del juzgado sin previo aviso y sin tener ninguna posibilidad de defenderse. Especialmente, nos parece que hay que preservarlo en materia tributaria, donde muchas veces la aplicación de la normativa es muy compleja y es susceptible de diversas interpretaciones. Además esto sería retroceder casi diez años en la regulación que se hizo en el año 2003, cuando se impuso la obligación de establecer un trámite de audiencia al interesado en los casos de delito fiscal, previo al traspaso del expediente a la vía judicial.” DSC, Comisión de Economía y Hacienda, N°33, de 21 de junio de 2006. Pág.10

¹⁷⁶¹ Como advierte RUIZ ZAPATERO,G.(2008) “Resulta evidente que en ausencia de audiencia previa, la Administración podrá utilizar sus facultades administrativas sin la existencia de ningún elemento de control objetivo y temporal, y utilizar las mismas incluso cuando ya ha conocido, o decidido, internamente que el procedimiento tendrá, por sus características y en función de su calificación, alcance y relevancia penal.” Ibidem, Pág.3

la argumentación elegida por el legislador¹⁷⁶², no fue más que conceder a la «estimación» realizada por la Administración tributaria una naturaleza de la que carecía¹⁷⁶³, que como bien establece ALONSO GONZALEZ fue “una notable regresión en el marco de los derechos y garantías de los contribuyentes a los que, en todo caso, se presume delinquentes a juzgar por la propia Exposición de Motivos de la Ley 36/2006”¹⁷⁶⁴.

Para estimar acertada o no¹⁷⁶⁵ la introducción en la LGT(2003) de una audiencia previa¹⁷⁶⁶ al traslado o remisión de los hechos -y/o conducta-, o bien, si fue acertada o no la supresión¹⁷⁶⁷ de ésta por la L.36/2006, de 29 de noviembre, con carácter previo se debe valorar, cual era su finalidad, cuando se producía y, como se tramitaba.

¹⁷⁶² No es relevante, señala RIBES RIBES,A.(2007), “fundamentar la supresión de este trámite, en el hecho de que suponía una concesión de un privilegio a la delincuencia fiscal en comparación a con otros delitos públicos, afirmando que en ninguno de ellos e condiciona la denuncia o querrela a un trámite de audiencia previo al interesado. Si bien no cabe negar este ultimo dato, no es menos cierto que aquel dato se insertaba en un procedimiento administrativo previo al proceso penal por la propia naturaleza del delito y no, desde nuestro punto de vista, con el objeto de favorecer en particular a los infractores tributarios.” Op.Cit.Pág.95

¹⁷⁶³ Entendemos que, eliminar el trámite de audiencia por considerarlo un privilegio al “delincuente fiscal”, es tanto como admitir que la «estimación» realizada por la Administración tributaria, a partir de un procedimiento *ad intra* en el que no existe una posible participación y defensa del contribuyente, es un juicio sumario practicado en sede administrativa, al que se le otorga el mismo valor que la calificación previa que -sin ser sumaria- establece el Juez de Instrucción en el Auto por el que se inicia el procedimiento abreviado penal.

¹⁷⁶⁴ ALONSO GONZÁLEZ,L.M.(2007) Op.Cit.Pág.1. Para CORDERO GARCIA,J.A.(2009), considerando no exigible el trámite de audiencia como “trámite interno” y por tanto que su omisión no vulnera los derechos constitucionales del contribuyente, si estima que de haber sido el administrado “objeto de investigación sin advertencia alguna sobre la protección de sus derechos, resulta más que razonable la concesión del derecho de audiencia al objeto de que pueda alegar lo que considere conveniente”. Op.Cit.Pág.31.

¹⁷⁶⁵ RIBES RIBES,A.(2.07) disienta “de la conveniencia de este trámite” Ibidem, Pág.89.pp, coincidiendo con la postura también contraria, de PEREÑA PINEDO,I.(2005) a partir de los siguientes razonamientos: una duplicidad “puesto que el interesado habrá podido realizar las alegaciones pertinentes con carácter previo, así como presentar todos los documentos y pruebas en defensa de su derecho”, este trámite “nada tiene que ver con el derecho a presentar alegaciones en el procedimiento inspector, ni con el derecho a ser notificado de los hechos que se le imputen”, la presentación de documentos y pruebas en este trámite “se traducirá en una mayor complejidad de la valoración a efectuar de nuevo por la administración” y, “la regulación de éste trámite de audiencia en este punto no deriva sino en un procedimiento confuso y complejo en el que apenas se concretan los pasos a seguir una vez finalizado dicho trámite”. Ibidem, Pág.92-94. Suscribimos la mayoría de los argumentos, salvo aquellos referidos a las alegaciones que el contribuyente hubiera podido presentar en el transcurso del procedimiento tributario, puesto que en éste, las que hubiera realizado, lo serían -con seguridad- sin el conocimiento de la posibilidad delictiva.

¹⁷⁶⁶ Reconocida con carácter general -art.99.8 de la LGT(2003)- en los procedimientos tributarios, de la que se podría prescindir cuando estuviera previsto un trámite de alegaciones previo a la propuesta de resolución.

¹⁷⁶⁷ Para FALCON y TELLA,R.(2007) “...ha de entenderse que a partir de ahora no es preceptiva la audiencia previa, pero que la misma no queda tampoco prohibida, debiendo procederse a ella cuando no existan razones para pensar que con dicho trámite se dificulta la investigación, lo que supone, si se entiende así, que en la mayoría de los casos la audiencia previa seguirá produciéndose...” Como también entiende el Autor que “si se entiende que la audiencia previa se suprime sólo para los casos en que tal audiencia suponga un riesgo para la investigación -a lo que apunta claramente la Exposición de Motivos-, la norma no plantea a mi juicio problemas de constitucionalidad, ni impide que en la mayor parte de los casos, por aplicación de las reglas del propio procedimiento inspector, el contribuyente tenga ocasión de efectuar alegaciones y ofrecer elementos de prueba sobre la posible trascendencia penal de la conducta. Si se entiende como una prohibición absoluta de la audiencia previa, la norma resulta dudosamente constitucional, y servirá fundamentalmente para provocar costes innecesarios tanto al particular que se verá obligado a soportar una investigación penal que podía haberse evitado, como al Tesoro Público, que tendrá que sufragar los gastos que la instrucción penal provoque...” Op.Cit.Pág.2

Si atendemos a la «finalidad», el artículo 180.1 de la LGT(2003) en primer lugar respondía a los efectos procedimentales -ya previstos con la notificación¹⁷⁶⁸ del art.5.1 del RST(1998)- que permitían interrumpir el procedimiento tributario (art. 150.4 y 180.1 LGT 2003) y simultáneamente la prescripción (art.68.1.b y 68.6 LGT 2.003). En segundo lugar, esta finalidad simuló¹⁷⁶⁹ quedar orientada a que el contribuyente alegase lo que estimara oportuno y, pudiera aportar los datos y pruebas que considerara precisos, en relación a una decisión -que no acto administrativo- que serían valorados en sede jurisdiccional¹⁷⁷⁰. El RGST(2004) parece respetar esta finalidad, al acordar la audiencia, una vez que el «órgano administrativo competente» hubiera adoptado una decisión de traslado o remisión¹⁷⁷¹ a partir de la recepción del expediente administrativo procedente de las actuaciones de comprobación e investigación -y de las sancionadoras en su caso-, el informe preceptivo y, cuantos otros considerase pertinentes¹⁷⁷².

En conjunto, tanto la LGT(2003) como el RGST(2004) son uniformes en cuanto a la finalidad de la audiencia previa, como posibilidad del contribuyente de manifestar lo que precise ante la comunicación de que las actuaciones van a ser objeto de traslado o remisión, al haber sido «estimado» por la Administración un posible delito contra la Hacienda Pública.

Si atendemos a «cuando» debía ser concedida la audiencia¹⁷⁷³ al interesado, encontramos una cierta diferencia en el ámbito temporal de las actuaciones que regulan la

¹⁷⁶⁸ Sobre la necesidad de notificar al contribuyente la interrupción justificada de las actuaciones, ya advertía la Nota de Coordinación 2/99 de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública -Vid. ESPEJO POYATO,I.(2012) Op.Cit.Pág.168.pp- que esta notificación tenía “efectos vitales para mantener interrumpida la prescripción administrativa” tanto a efectos del plazo de los seis meses desde la última actuación, como del plazo de los doce meses de duración máxima de las actuaciones.

¹⁷⁶⁹ Desde el momento en que el trámite de audiencia está previsto para los procedimientos tributarios en los que se prevé una fase de resolución, siendo por tanto distinto para un procedimiento dirigido a la conexión en el que no existe una resolución con efectos tributarios, sino un simple trámite que no podrá ser impugnado, y que no causa en el procedimiento tributario efecto distinto a la suspensión o interrupción de sus actuaciones.

¹⁷⁷⁰ Parece que esta era la intención, a la vista de lo justificado por los distintos Grupos Parlamentarios en las Sesiones del Pleno del Congreso para que no fuese suprimido, y así lo entiende la mayor parte de la doctrina. Nos referimos a que sería valorada en sede jurisdiccional, entendiendo que la actuación del Delegado especial o del Director de departamento es un mero trámite, como posteriormente comprobaremos.

¹⁷⁷¹ Nada dice el Reglamento de que el «órgano administrativo competente» deba pronunciarse sobre las alegaciones o documentos aportados en este trámite por el contribuyente. Como señala RIBES RIBES,A.(2007) “De ello se deduce que el jefe del órgano administrativo no deberá pronunciarse, de nuevo, sobre la existencia de indicios delictivos a la vista de los documentos que se aporten en ese momento, sino que, antes al contrario, es el delegado especial o el director de departamento de la AEAT quien deberá valorar los antecedentes aportados durante el trámite de audiencia y, nuevamente, pronunciarse sobre la apreciación o no de indicios de delito” que como bien indica la Autora, “...sin que pueda fundamentarse para ello en el informe del órgano administrativo, bien entendido que en éste no se habrán tenido en cuenta lógicamente los datos y elementos susceptibles de aportarse con posterioridad.” Op.Cit.Pág.94

¹⁷⁷² No quedaba previsto en la LGT(2003) ni el RGST(2004) el posible impacto que la audiencia previa pudiera tener en este mecanismo de conexión.

¹⁷⁷³ Que de otra forma no siempre era concedida al interesado, por considerar que se trataba de actuaciones iniciadas vigente la LGT(1963-1995), en atención a lo dispuesto en la D.T. Tercera de la LGT(2003) que

LGT(2003) y el RGST(2004). El artículo 180.1 de la LGT(2003) señalaba que “[S]i la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, previa audiencia al interesado, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido...”. Por tanto, si establecemos cierta lógica en la secuencia anterior para tratar de situar cuando debía concederse la audiencia al interesado, en primer lugar debía producirse a partir del momento en que la Administración hubiera alcanzado la convicción de que la infracción pudiera ser delictiva, puesto que sin ésta no habría motivo para conceder dicha audiencia; en segundo lugar, debería producirse antes de practicar el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones, puesto que las posibles alegaciones o documentos que el contribuyente aportara por este motivo deberían quedar incluidos en el expediente administrativo; y en tercer lugar, antes de suspender el procedimiento, puesto que si se suspendía éste antes de dar audiencia, su concesión carecería de eficacia al establecer la LGT(2003) que -art.180.1 in fine- las actuaciones administrativas realizadas durante el

establecía la conclusión de los procedimientos iniciados bajo la normativa anterior, conforme a lo dispuesto en ésta. Para MARTIN QUERALT,J.(2005) era aplicable la D.T. Cuarta de la LGT(2003) por estar “en presencia de un procedimiento sancionador en que la retroactividad in bonam parte juega un papel esencial”. Op.Cit.Pág.102 y ss. El Tribunal Constitucional -STC N°18/2005 de 1 de febrero, FD°5- no observaba la vulneración de derechos por la ausencia de notificación prevista en el artículo 5 del RST(1.998) -no trámite de audiencia del art.180.1 LGT(2003)- al considerar que “en el seno de un proceso penal es el Juez de Instrucción y no -como parece reclamar el recurrente- los funcionarios de la Administración tributaria a quien corresponde el otorgamiento de la condición de imputado de un ciudadano desde el momento en que considere verosímil o tenga fundadas sospechas de la comisión de un ilícito penal...”El Auto de la Sección Tercera de la Audiencia Provincial de Valencia -N°21/2006, de 19 de enero- consideró que “la omisión de dicho trámite supone también que el Ministerio Fiscal ha valorado la posible existencia de delito, sin haber oído a la parte interesada ni examinar las posibles pruebas que pudiera aportar, por lo que se le ha causado verdadera indefensión. Y todo ello supone prescindir de las normas esenciales de procedimiento con infracción de los principios de audiencia, asistencia y defensa, causándose efectiva indefensión, por lo que procede, en virtud del art. 240.3 de la LOPJ decretar la nulidad de lo actuado en vía penal, con devolución del expediente a la administración tributaria para cumplir el trámite previsto en el art. 180.1 de la LGT”. La Audiencia Provincial de Ciudad Real, en Sentencia de 30 de junio de 2010 -EDJ 2010/160425- consideraba la omisión -FD°3- del trámite previsto en el artículo 180.1 de la LGT(2003), en relación a lo dispuesto en el artículo 238.3 de la LOPJ “resulta que el «procedimiento» a que se refiere el artículo 238 no es el previo administrativo sino el judicial; y que el concepto de indefensión es netamente material, de modo que no basta cualquier irregularidad formal, sino que hay que demostrar que en el caso concreto se ha perdido alguna oportunidad o derecho, o se ha sufrido un indebido perjuicio en relación directa con el trámite omitido o incorrectamente practicado. Las defensas aluden a la indefensión como concepto genérico o abstracto y ninguna señala la trascendencia concreta que la omisión de la audiencia les haya podido producir, no bastando con la referencia (...) a que «quizá» se hubiera evitado la remisión de las actuaciones al Fiscal, pues esa posibilidad es meramente elucubrativa...” Cabe recordar en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 1.989 -Pte. Cancer Lalanne,E. EDJ 1989/2059, FD°3- “No puede entenderse infringido el art. 24, párrafo 1 de la Constitución EDL 1978/3879 , pues no se ha producido una situación de indefensión para el recurrente, que en todo momento ha tenido abierta la posibilidad de actuar en vía administrativa frente a las actuaciones de la Inspección, o ante esta jurisdiccional...” pronunciamiento que procedía de lo -AH 5° de la Sentencia- establecido por la Audiencia Nacional -24 de junio de 1988- “No puede tampoco reputarse infringido el art. 24.1 del texto constitucional, porque, como reiteradamente se tiene señalado, este precepto significa el derecho de acceso a la jurisdicción, es decir, la garantía de que un Juez revise las actuaciones de la Administración...”

período de suspensión se tendrán por inexistentes¹⁷⁷⁴. De acuerdo a la secuencia anterior, y una vez situado el momento en que se concedería esta audiencia, lo que advertimos es un ámbito temporal que la LGT(2003) no regula, que aflora el origen a partir del cual sería exigible conectar el procedimiento y el proceso, ámbito en el que se desarrollan una serie de actuaciones hasta llegar a la «estimación» delictiva¹⁷⁷⁵.

Esta diferencia de ámbito temporal es la que desarrollaría *in extenso* el RST(2004)¹⁷⁷⁶. Partiendo de una previsión similar a la señala en el artículo 180.1 de la LGT(2003), es ahora la «consideración de la conducta del obligado» que pudiera ser delictiva, la que marca los tiempos para conceder la audiencia¹⁷⁷⁷. Si seguimos la misma secuencia antes utilizada, para que se produzca la audiencia previa, es necesario primero, que la Administración tributaria considere que la conducta pudiera ser delictiva¹⁷⁷⁸. Cuando y como llega la Administración a ésta conclusión es precisamente lo que vino a desarrollar el artículo 32 del RGST(2004), que no será sino, cuando el «órgano administrativo competente», tras recibir los documentos propios del procedimiento tributario, los informes exigidos por la norma reglamentaria, así como aquellos otros que sean discrecionalmente pertinentes, llegue a la convicción de que los hechos o la conducta del contribuyente deben ser trasladados a la Jurisdicción penal, o remitidos al Ministerio fiscal, momento en que procederá a comunicar la audiencia al interesado¹⁷⁷⁹. Si atendemos a como se produciría este trámite, sería también el RGST(2004) y ante el silencio de la

¹⁷⁷⁴ Con lo que el mayor problema que se plantea por ahora, no es otro que el procedimiento tributario, pese a la posible estimación delictiva por parte del actuario del procedimiento administrativo, no se suspende en tanto no se conceda la audiencia al interesado.

¹⁷⁷⁵ En otro caso el legislador hubiera establecido que el traslado de la causa o la remisión del expediente se producía a partir de la sospecha o indicio, de originaria detección en el transcurso del procedimiento tributario, de modo que el «órgano competente» para impulsar la conexión no hubiera sido otro que el Inspector-Actuario, sin necesidad de desarrollar un procedimiento *ad intra*. Lo que viene a contestar la recepción que en la norma tributaria han tenido las distintas alusiones a evitar un traslado mecánico de expedientes a la Jurisdicción penal, considerando que la Administración tributaria debía verificar primero si los hechos revestían una evidencia delictiva que permitiera conectar el procedimiento y el proceso penal.

¹⁷⁷⁶ Para GARCÍA DÍEZ,C.(2006) presentaba dudas la cobertura legal suficiente para que el RGST(2004) “haya regulado el procedimiento del tanto de culpa” al no haber establecido el legislador “ni siquiera pergeñado, en sus líneas maestras procedimiento administrativo alguno; antes al contrario, únicamente ha concretado una orden (...) dirigida a la Administración Tributaria para que en el curso y ejercicio de las potestades que tiene atribuidas remita a la vía penal aquellas conductas que puedan ser penalmente reprochables, pero en ningún caso autoriza la creación de un procedimiento conducente al cumplimiento de dicho mandato.” La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General sancionador Tributario. Pág.17

¹⁷⁷⁷ “Consideración” sobre la que el RGST(2004) imprime una elasticidad supina, al dotar de carácter reglamentario a las normas del procedimiento *ad intra*, que durante treinta años habían permanecido recluidas en el ámbito de la organización propia de la Inspección de los tributos.

¹⁷⁷⁸ Lo que presupone que existe una cuantificación de la deuda tributaria presuntamente defraudada - elemento objetivo del delito- que permitiría la practica de la liquidación con carácter previo a la valoración delictiva -elemento subjetivo del delito- de la conducta.

¹⁷⁷⁹ Desarrollo que en el que no se llegaban a regular los plazos de los diversos trámites en los que se descompone este procedimiento. *Vid.* ANIBARRO PÉREZ,S. y SESMA SÁNCHEZ,B.(2005) Op.Cit.Pág.271

LGT(2003) el que regularía la cuestión. Una vez considerada la conducta delictiva, se daría un plazo de quince días para que el interesado alegara cuanto estimase, y aportara las pruebas y documentos que entendiera pertinentes, de acuerdo a un expediente que le sería puesto de manifiesto, sin que la concesión de esta audiencia condicionara en modo alguno al trámite de traslado o remisión, desde el momento en que, cuando el «órgano administrativo competente» acordaba su práctica al interesado era precisamente porque ya se habían iniciado los trámites para poner en conocimiento de la Jurisdicción penal o del Ministerio Fiscal la posible transcendencia penal de los hechos, o de la conducta.

La única novedad que aporta esta audiencia previa a la conexión entre el procedimiento y el proceso desde la supresión del requisito de procedibilidad de la LMURF, no es otra que la posibilidad de que el expediente administrativo objeto de traslado o remisión, se viera completado con la versión que el contribuyente estimara pertinente sobre la postura que la Administración tributaria considerase pertinente comunicarle¹⁷⁸⁰.

No obstante el aspecto positivo de esta audiencia, conllevaría una consecuencia quizás premeditada, desde el momento en que la suspensión del procedimiento de comprobación e investigación -o sancionador-, no se produciría hasta una vez concedida ésta, lo que en primer lugar podía incidir en el plazo de las actuaciones inspectoras¹⁷⁸¹, y en segundo dejaba los derechos del contribuyente en un limbo a medio camino entre un procedimiento tributario en el que ya no debería operar la obligación de colaborar -al haber nacido la sospecha delictiva que motivaría el informe del actuario-, y un procedimiento *ad intra* de naturaleza instructora que, de finalidad distinta a la tributaria, tendría como único objetivo tramitar un expediente de posible denuncia penal; procedimiento en el que, no teniendo el contribuyente obligación alguna de comparecer o colaborar, serviría esto como motivo para que en el procedimiento tributario, ni se advirtiera al contribuyente de la sospecha delictiva -al no ser ésta motivo suficiente para suspender de las actuaciones- ni se comunicara la suspensión, en tanto que el «órgano administrativo competente» alcanzaba

¹⁷⁸⁰ En este sentido, señala CORDERO GARCIA, J.A. (2009) que "...los imputados deben estar informados de sus derechos en cada momento, pero resulta evidente que el derecho de audiencia no tiene este objetivo y tampoco puede alcanzarlo, pues nada impide que con anterioridad a la remisión del expediente puedan obtenerse pruebas inculpatórias utilizando el deber de colaboración. Parece evidente que el derecho de audiencia debe concederse en un momento del procedimiento, ya sea este administrativo o judicial, y por ello consideramos que no es exigible en un trámite interno, por muy importante que éste pudiera parecer, es por esta razón por la que estimamos que no existe vulneración alguna de derechos constitucionales por no dar audiencia al contribuyente en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal". Op.Cit.Pág.30.

¹⁷⁸¹ Desde el momento en que es la «estimación» de la Administración, y no la sospecha del Inspector-Actuario la que puede suspender el procedimiento -previa audiencia-, la especial complejidad o la ocultación observada -art.150.1 LGT(2003)- en el transcurso de las actuaciones, permitía la ampliación de plazo hasta doce meses más, durante los cuales discurriría de forma paralela el procedimiento *ad intra* que serviría como director del tributario de comprobación e investigación.

la convicción delictiva; de modo que procedimiento tributario y procedimiento *ad intra* corriesen de forma paralela, para que con las prerrogativas del primero pudiera sustanciarse la finalidad del segundo.

A partir de la anterior consideración, la audiencia¹⁷⁸², no solo sería el mecanismo que reglamentariamente permitiera el desarrollo del procedimiento *ad intra* hasta alcanzar la convicción delictiva, sino el que establecería el momento a partir del cual quedaría suspendido el procedimiento administrativo. Audiencia previa sobre la LGT(2003) obvió regular su práctica, que de forma singular quedaría desarrollada por el RGST(2004) en cuanto al plazo para su ejercicio, omitiendo sin embargo establecer un plazo en el que la Administración debiera conceder ésta. Lo que finalmente significó supeditar la conexión entre el procedimiento y el proceso a la particular decisión del «órgano administrativo competente» que, como cuestión de ámbito subjetivo -cuyo arraigo histórico se ha transformado en uso y costumbre- deviene en requisito de procedibilidad para que la Jurisdicción penal acceda a conocer las causas por presunto delito contra la Hacienda Pública.

No es la utilidad y conveniencia de esta audiencia previa, o la supresión -que de otro lado no tendría mayor efecto procedimental en el proceso penal¹⁷⁸³ - lo que entendemos

¹⁷⁸² Audiencia previa sobre la LGT(2003) obvió regular su práctica, que de forma singular, quedaría regulada por el RGST(2004) en cuanto al plazo para su ejercicio, omitiendo sin embargo la regulación del plazo en que Administración debiera conceder ésta, lo que finalmente significó supeditar la conexión entre el procedimiento y el proceso a la particular decisión de un «órgano administrativo competente» que, como cuestión de ámbito subjetivo -que históricamente viene siendo habitual- es el requisito de procedibilidad para que la Jurisdicción penal acceda a conocer las causas por presunto delito fiscal contra la Hacienda Pública.

¹⁷⁸³ Como establece en este sentido la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de julio de 2009 -Pte. Maurandi Guillén, N. EDJ 2009/197693, FDº2- ante una demanda por la omisión del trámite de audiencia previo, cuestión que ya no correspondería al Orden contencioso-administrativo sino al proceso penal: “Por tanto, tiene que reiterarse el criterio ya mantenido por esta Sala y Sección, en las sentencias de 2 de marzo de 2007 y 29 de junio de 2009, de que dicha remisión no es susceptible de enjuiciamiento por el orden contencioso-administrativo porque, iniciadas las actuaciones penales, la jurisdicción competente para conocer toda posible irregularidad son los Jueces y Tribunales del orden penal y es a estos a quienes corresponde satisfacer el derecho a la tutela judicial efectiva de los afectados; y porque es incompatible que un mismo hecho pueda ser conocido por dos jurisdicciones distintas y que, iniciado un proceso penal, pueda continuar la tramitación administrativa que se había iniciado y seguido con anterioridad por ese mismo hecho. Finalmente, conviene decir también que no cabe hablar de que ese traslado al Ministerio Fiscal signifique indefensión y vulneración del derecho judicial efectiva, pues el interesado puede hacer valer ante la jurisdicción penal todo lo que convenga a la defensa de sus derechos o intereses, entre otras, la pretensión dirigida a obtener un pronunciamiento de esa jurisdicción sobre la concurrencia o no los presupuestos que resultan necesarios para iniciar debidamente un proceso penal.” *Vid.* en el mismo sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de septiembre de 2008 -Pte. Lucas Murillo de la Cueva, P. EDJ 2008/166815-. El voto particular de la Sentencia recurrida -TSJ de Valencia de 10 de mayo de 2006, EDJ2006/358128, Segundo- “Lo que resulta controvertido en el procedimiento es si la Administración puede remitir el expediente al Ministerio Fiscal sin que, previamente, se haya conferido un trámite de audiencia a la empresa afectada (que es precisamente lo que establece, tanto el art. 180.1 LGT 2003, como, de manera aún más desarrollada, el art. 32 del RD 2063/2004, de 15 de octubre). No se discute -se reitera- que la Administración, ante la apreciación de indicios de delito contra la Hacienda Pública, deba suspender el procedimiento administrativo y remitir el expediente al Ministerio Fiscal, sino la forma en que ello debe hacerse y la cumplimentación de los trámites previos legalmente establecidos (audiencia y posibilidades alegatorias y de

debió ser discutida, cuya indudable utilidad quedaba ligada a una decisión discrecional¹⁷⁸⁴ de la Administración tributaria, sino el establecimiento de éste trámite en el momento oportuno del desarrollo de las actuaciones tributarias, que de una lado permitiera el ejercicio de los derechos reconocidos al contribuyente -obligaciones para la Administración- y de otro desarrollar a ésta cuantos procedimientos paralelos estimara necesarios, hasta alcanzar su «estimación» delictiva. Cuestión que, al no pretender el legislador reconocer en el marco de una norma de rango legal, finalmente avocó a la supresión de este trámite, no por los motivos expuestos en la L.36/2006 de 29 de noviembre, sino entendemos, porque la concesión de esta audiencia previa podía llegar a limitar las actuaciones de la Administración -e incluso cuestionar su legalidad- en el desarrollo del procedimiento *ad intra*, a la vez que evidenciaba una actuación paralela de la Administración -no reconocida hasta el momento- de naturaleza instructora y finalidad acusatoria, una vez nacida la sospecha delictiva, que no comulgaba con las funciones y competencias otorgadas a la Administración tributaria para alcanzar el fin contributivo¹⁷⁸⁵.

aportación de documentos y otros elementos probatorios del interesado). Consecuentemente con ello lo que se plantea es si la actuación de la Administración en cuanto a la forma y procedimiento a seguir para la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa o ante la jurisdicción penal; no que -efectivamente- en los supuestos de existencia de delito haya que concluir con tal remisión. Para mejor comprensión de lo que se quiere expresar, y utilizando la terminología de la sentencia, diríamos que de lo que se trata no es de si existe o no prejudicialidad penal en un procedimiento administrativo (que es lo único en que la sentencia justifica la decisión de falta de jurisdicción), sino de si la forma en que debe tramitarse tal posible prejudicialidad penal, y que aparece regulada en normas administrativas, es revisable ante la jurisdicción contencioso-administrativa o ante la jurisdicción penal.” Concluía el voto particular que -Cuarto- “En la medida en que se conceda o no sustantividad propia a tal extremo (posibilidad de evitación del procedimiento penal) es donde, opino, estaría la clave de decisión del fondo del asunto planteado en este procedimiento.”

¹⁷⁸⁴ Que no obstante y como señala RIBES RIBES,A.(2007) “...el cumplimiento de dicho trámite no puede quedar a merced de la voluntad de la Administración...”Op.Cit.Pag.91

¹⁷⁸⁵ La supresión de la audiencia previa por la L 36/2006, de 29 de noviembre, dejó sin cobertura legal el desarrollo que el RGST(2.004) realizaba sobre la anterior, siendo el RD 1804/2008, de 3 de noviembre que desarrollaba la Ley anterior, el que suprimiera del RGST(2004) el desarrollo de este trámite, momento a partir del cual, la comunicación al hasta ese momento contribuyente del traslado o remisión de las actuaciones no quedaba sujeta a obligación alguna por parte de la Administración; lo que como afirma RUBIO SOLER,C.(2008) “al no establecerse ese trámite de notificación obligatoria, el contribuyente quedaba al albur de que desde la AEAT se decida en cada momento sobre la información que se le proporciona, y si a ello unimos el retraso de los órganos judiciales, pueden pasar varios meses desde que por parte del órgano inspector se acuerde la paralización del procedimiento para su envío a la jurisdicción competente, hasta que el órgano judicial comunique al interesado la incoación del proceso penal, lapso temporal en el que el interesado desconocerá la verdadera situación procedimental de su expediente.” Op.Cit.Pág.265.

V.- El Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en la conexión entre el procedimiento y el proceso.

El desarrollo ejecutivo de los procedimientos tributarios de gestión e inspección, como establece la exposición inicial del RGGI(2007), se lleva a cabo a través de la habilitación de la D.F. novena de la LGT(2003)¹⁷⁸⁶, teniendo una finalidad codificadora de normas hasta ahora contenidas en diversos reglamentos que desarrollaban fundamentalmente la LGT(1963-1995) y el LDGC(1998) -ya derogadas-, que en el caso del ámbito de la gestión tributaria “*a falta de un reglamento general de desarrollo de las actuaciones y procedimientos que se realizaban en el área funcional de gestión, se fueron aprobando diversas y sucesivas normas reglamentarias que regulaban de forma segmentada*” materias diversas¹⁷⁸⁷. A través del RGGI(2007) quedarían desarrolladas -entre otras- las disposiciones¹⁷⁸⁸ que afectarían de forma común el procedimiento tributario establecido en el artículo 83 de la LGT(2003)¹⁷⁸⁹, que distinguía las actuaciones de la Gestión, de la Inspección y de la Recaudación¹⁷⁹⁰, así como el desarrollo del inicio, tramitación y terminación de los procedimientos tributarios¹⁷⁹¹, regulando de forma

¹⁷⁸⁶ Disposición final novena LGT (2.003). “Habilitación normativa. El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta ley.” También se refiere el RGGI(2007) en su exposición inicial “...y de las habilitaciones particulares que se establecen a lo largo de todo el articulado de la ley...”

¹⁷⁸⁷ La Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, regularía la organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria. BOE N°53, de 2 de marzo.

¹⁷⁸⁸ Recogidas en el Capítulo III -Normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios-, del Título III -Principios y disposiciones generales de la aplicación de los tributos-, artículo 87 a 115 del RGGI(2007). El artículo 97 de la LGT(2003) establece “Las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos se regularán: a) Por las normas especiales establecidas en este título y la normativa reglamentaria dictada en su desarrollo, así como por las normas procedimentales recogidas en otras leyes tributarias y en su normativa reglamentaria de desarrollo. b) Supletoriamente, por las disposiciones generales sobre los procedimientos administrativos.

¹⁷⁸⁹ Artículo 83 LGT(2003) “1. La aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias. 2. Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la de resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria. 3. La aplicación de los tributos se desarrollará a través de los procedimientos administrativos de gestión, inspección, recaudación y los demás previstos en este título. 4. Corresponde a cada Administración tributaria determinar su estructura administrativa para el ejercicio de la aplicación de los tributos.”

¹⁷⁹⁰ Las actuaciones propias de la Gestión de los tributos -art.117 a 140 LGT(2003)- quedarían desarrolladas en los artículos 116 a 165, del Título IV del RGGI(2007) y, las actuaciones propias del procedimiento de inspección -Art. 141 a 159 LGT(2003)- en los artículos 166 a 197, Título V del Reglamento. Las actuaciones de Recaudación -Art.160 a 177 LGT(2003) se desarrollarían en el Real Decreto 9369/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. BOE N°210, de 2 de septiembre.

¹⁷⁹¹ El inicio se establecía en el artículo 98 de la LGT(2003) -art.87 a 89 del RGGI(2007)-, el desarrollo en el artículo 99 de la LGT (2003) -art.90 a 100 RGGI(2007)- y la terminación en el artículo 100 de la LGT(2003) -art.101 a 104 RGGI(2007)-.

separada¹⁷⁹² la liquidación tributaria¹⁷⁹³ que, como acto posterior a la resolución¹⁷⁹⁴ del procedimiento, quedaba dirigida a la determinación de la deuda tributaria, de la devolución o de la compensación. Por su parte, los documentos típicos del procedimiento tributario¹⁷⁹⁵, serían también desarrollados reglamentariamente con efectos comunes¹⁷⁹⁶, salvo en el caso referido a las actas de inspección que, al ser documentos típicos de la Inspección de los tributos¹⁷⁹⁷, quedarían desarrolladas en otro capítulo posterior¹⁷⁹⁸, coincidiendo tanto la LGT(2003) como el RGGI(2007) en regularlas como documentos de “*terminación de las actuaciones inspectoras o del procedimiento de inspección*”, quedando

¹⁷⁹² Salvo lo dispuesto en el artículo 101.3 RGGIT (2007) “Cuando la resolución contenga una liquidación será de aplicación lo dispuesto en el artículo 102 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, e incluirá, cuando proceda, los intereses de demora correspondientes.” En otras circunstancias, la liquidación en fase de gestión, quedaría regulada en cada uno de los procedimientos: en el de comprobación de valores -art.162 RGGI- se practicaría una vez terminado el procedimiento, notificándola en el plazo de un mes; en el de verificación de datos -art.155 RGGI- y el de comprobación limitada -art.164.4 RGGI- primero procedería notificar una propuesta de resolución o liquidación, por plazo de diez días, tras el cual y conforme al artículo 101.1 RGGI “el órgano competente dictará resolución, que será motivada en los supuestos que disponga la normativa aplicable, y decidirá todas las cuestiones planteadas propias de cada procedimiento y aquellas otras que se deriven de él.” Siendo el plazo común de cualquiera de los procedimientos de Gestión tributaria de seis meses, desde su inicio hasta la notificación de la liquidación provisional, conforme al artículo 102 de la LGT(2.003).

¹⁷⁹³ Establecida en el artículo 101 de la LGT(2003) de forma posterior al artículo dedicado a la terminación del procedimiento.

¹⁷⁹⁴ La resolución, es una de las formas de terminación del procedimiento (*Vid.* art.87.LRJPAC), al que puede suceder o no una liquidación; siendo ésta un acto resolutorio que puede definirse “como aquella manifestación unilateral -provisional o definitiva- de la Administración sobre el an y el quantum de una obligación tributaria, y mediante la cual la Administración ejerce su pretensión de cobro, indicando, en su caso, al obligado tributario los medios, el plazo y el órgano ante el que debe efectuar el ingreso.” MARTIN QUERALT,J. (2015) (et alii: Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G.) Op.Cit.Pág.349

¹⁷⁹⁵ Artículo 99.7 LGT(2003) “Las actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento. Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos.” Además de los anteriores es posible la existencia de un cuarto documento como sería el que resuelve el resultado del procedimiento y que generalmente contendrá la liquidación. En el caso de las actas de inspección, en las “con acuerdo” y en las de “conformidad” se entiende a priori que contiene esta liquidación, si bien en las de “disconformidad” la liquidación sería posterior a la suscripción éstas.

¹⁷⁹⁶ En el RGGI(2007) quedaría desarrollado el contenido de las notificaciones en el art.97, el de las diligencias en el art.98, y los informes en el art.100. Que no reproducimos en este momento al ser objeto de un desarrollo posterior.

¹⁷⁹⁷ Al igual que ya las distinguía la LGT(2003), al establecer en, el art.153 el contenido de las actas, en el art.155 las actas con acuerdo, en el art.156 las actas de conformidad y, en el art.157 las actas de disconformidad.

¹⁷⁹⁸ En el RGGI(2007), los requisitos de las actas quedarían establecidos en el art.176 y 185, y la tramitación de los diferentes tipos de actas en, el art. 186 la actas con acuerdo, en el art.187 las actas de conformidad y, en el art.188 las actas de disconformidad.

la liquidación resultante de éstas como un acto¹⁷⁹⁹ de trámite posterior a la suscripción de las actas, que se materializaría bien de forma tácita¹⁸⁰⁰ por el transcurso de un plazo -actas con acuerdo y de conformidad- o por un acto expreso de liquidación dictado por el «órgano competente».

Sin mayor precisión en el RGGI(2007) en relación a las actuaciones que los órganos de gestión o los de inspección, deberían practicar una vez observados indicios delictivos¹⁸⁰¹, al objeto de nuestro trabajo, se han de situar las distintas novedades reglamentarias y, desarrollos normativos que entendemos, van a afectar a la conexión entre el procedimiento y el proceso; análisis que consideramos procedente limitar¹⁸⁰² -con el objetivo de establecer su evolución respecto al análisis que ya hicimos en su momento¹⁸⁰³- los documentos que se han de extender en el curso de las actuaciones tributarias de Inspección -o de los órganos de la Administración tributaria-, a las facultades y competencias de la Inspección y, a la posible práctica de una liquidación tributaria con carácter previo al traslado de las actuaciones a la Jurisdicción penal, o remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

V.I.- Los documentos del procedimiento de inspección tributaria.

Las comunicaciones, como documento que marcan con carácter general el inicio del procedimiento de comprobación e investigación -y del sancionador-, deben contener -a parte de los datos del interesado al que se dirigen- los hechos o circunstancias que

¹⁷⁹⁹ En relación a determinar la conclusión del procedimiento en relación a la notificación de la liquidación, que a partir del art.29.4 de la LDGC parecía ser suficiente la obligación de resolver sin practicar la notificación. *Vid.* TEJERIZO LOPEZ,JM.(1998) *Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva constitucional*, pg. 71; HERRERA MOLINA, P. M. y PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M. (2000) *Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)*, Pág.17; FALCON y TELLA,R.(2003) *Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT*, Pág.5

¹⁸⁰⁰ Siempre y cuando no se produjera una rectificación de errores, en las actas con acuerdo, que habría que notificar -art.155.5 LGT(2003), art.186.7 RGGI(2007)- al interesado en el plazo de diez días, o para el caso de las actas de conformidad, si no se produjera una rectificación de errores, se ordenara completar el expediente, o por error en la apreciación de hechos normas jurídicas -art.156 LGT(2003), art.187.3 RGGI(2007)-, que se habría de notificar al interesado en el plazo de un mes desde la suscripción del acta.

¹⁸⁰¹ Salvo por las menciones que el artículo 98 del RGGI(2007) señala que “podrán” ser incluidas en las diligencias “b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada. e) Los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras. f) Los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración; o en el artículo 100 del RGGI(2007) en referencia a los informes que “en particular” -no siendo por tanto, preceptivos- se emitirán “b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio Fiscal.”

¹⁸⁰² Puesto que no es nuestro propósito analizar el RGGI(2007) en toda su extensión, sino únicamente en lo que consideramos que afecta a la conexión objeto de nuestro trabajo.

¹⁸⁰³ *Vid.* Apartado III.- de la Tercera parte de nuestro trabajo.

pretenden comunicar¹⁸⁰⁴, órgano y actuario que la emite y expide, así como -entre otros- el tipo de procedimiento que se inicia, el objeto de éste, obligaciones y periodo tributario, plazos de contestación o cumplimiento y, el efecto interruptivo de la prescripción, a los que la LGT(2003) ya añadía -art.147.2- el derecho a ser informado “*al inicio de las actuaciones del procedimiento de inspección sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.*”¹⁸⁰⁵

En relación a la conexión entre el procedimiento y el proceso entendemos que, estos documentos tendrán su función siempre y cuando no exista una sospecha previa que sea la que motive el inicio de las actuaciones tributarias¹⁸⁰⁶, puesto que de ser así una de dos, o la comunicación debería contemplar que el motivo del inicio del procedimiento de

¹⁸⁰⁴ Artículo 97 RGGI(2007) “1. Las comunicaciones a las que se refiere en el artículo 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, contendrán mención expresa, al menos, de los siguientes datos: a) Lugar y fecha de su expedición. b) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de la persona o entidad a la que se dirige. c) Lugar al que se dirige. d) Hechos o circunstancias que se comunican o contenido del requerimiento que se realiza mediante la comunicación. e) Órgano que la expide y nombre y apellidos y firma de la persona que la emite. 2. Cuando la comunicación sirva para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, el contenido incluirá además el previsto en el artículo 87.3 de este reglamento. 3. Las comunicaciones se notificarán al obligado y deberá quedar una copia en poder de la Administración.”

¹⁸⁰⁵ El artículo 147.1 de la LGT(2003) sitúa el inicio del procedimiento “de oficio” o a “a petición del interesado”. El artículo 177 del RGGI(2007) prevé el inicio sin comunicación previa, mediante personación de los órganos de la Inspección en la sede del obligado tributario; si bien no señala nada más este artículo, el hecho de que no exista comunicación previa, no exime de una notificación en el momento de la personación, que “comunique” el motivo de esta personación; tampoco existe una mención específica a esta comunicación en el artículo 87.2 del RGGI(2007) “La iniciación del procedimiento se realizará mediante comunicación que deberá ser notificada al obligado tributario o mediante personación.” En este sentido, el artículo 97.2 del RGGI(2007) establece que “Cuando la comunicación sirva para notificar al obligado tributario el inicio de una actuación o procedimiento, el contenido incluirá además el previsto en el artículo 87.3 de este reglamento.”, por lo que sería posible iniciar un procedimiento sin una comunicación previa, lo que nos lleva al artículo 98.1.e) del RGGI(2007) en el que se establece que constará en diligencia el “Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide.”, por lo el inicio de actuaciones por personación de alguna forma debe quedar documentado -Vid. art.34.1.ñ LGT(2003)- en alguno de los documentos utilizados en el procedimiento tributario. En relación a la «inspección por sorpresa» Vid. CALVO VÉRGEZ, J.(2013) *Inicio y Desarrollo del Procedimiento de Inspección Tributaria: Cuestiones Conflictivas*. Pág.73-74. Conforme a la *Guía de Gestión e Inspección Tributaria* (2007) AAVV -todos ellos Inspectores de hacienda- “No obstante, el inicio de actuaciones mediante personación se debe documentar en diligencia en la que se recojan, además de los resultados de la primera actuación desarrollada, las menciones propias de la comunicación de inicio...”Pág.667. Vid. en relación a los documentos del procedimiento de inspección, *Procedimientos Tributarios, normas comunes Gestión e Inspección*. (2007) AAVV. Pág.1151 y ss

¹⁸⁰⁶ En otro caso y como señalaba MERINO SAENZ, L.(2000) en relación al antiguo Plan Nacional de Inspección (art.18 y 19 RGIT 1986), hoy recogidos como “Plan de control tributario” el artículo 116 de la LGT(2003) y “Plan de inspección” en el artículo 170 del RGGI(2007), “no se puede hablar de «planes de delito fiscal» puesto que en tal caso se estaría prejuzgando, en cierta medida, la culpabilidad de las personas incluidas en ellos, lo que iría en contra del principio constitucional de presunción de inocencia (...) el delito fiscal surge ... más que se busca o investiga su comisión concreta...” Op.Cit.Pág14. No obstante lo anterior, como señala el artículo 170.7 del RGGI(2007) “Los planes de inspección, los medios informáticos de tratamiento de información y los demás sistemas de selección de los obligados tributarios que vayan a ser objeto de actuaciones inspectoras tendrán carácter reservado, no serán objeto de publicidad o de comunicación ni se pondrán de manifiesto a los obligados tributarios ni a órganos ajenos a la aplicación de los tributos.” Por lo que si cualquiera de esta “programaciones” tuviera una finalidad cercana al tratamiento de presuntos hechos o conductas delictivas quedarían fuera del alcance cognitivo, primero del contribuyente que se viera afectado, y posiblemente de cualquier otro órgano administrativo o judicial que sea considerado “ajeno a la aplicación de los tributos”.

finalidad tributaria es la sospecha delictiva -cuestión del todo imposible-, o en caso no advertir este motivo y, al abrigo de un procedimiento tributario desarrollar unas actuaciones cuyo objetivo y finalidad serán distintos a la función tributaria, y más ligados a una instrucción de naturaleza penal¹⁸⁰⁷.

Por su parte, las diligencias¹⁸⁰⁸, como documentos públicos -art.99.7 LGT (2003)¹⁸⁰⁹-, hacen constar hechos, y en su caso las manifestaciones del interesado, sin que en ningún caso deban contener propuestas de liquidación. El RGGI(2007) diferencia entre los extremos que «han de constar necesariamente», los que «podrán constar» por motivo del procedimiento, y los que también «podrán constar» sin ser relevantes para el procedimiento iniciado. Como ya observamos en su momento¹⁸¹⁰, las diligencias a extender por la Inspección una vez advertida la sospecha delictiva podían no obedecer a las propias del procedimiento inspector tributario que se desarrollaba, sino a otras de las recogidas ahora en el artículo 98.3 del RGGI(2007)¹⁸¹¹, que extendidas por motivos de los hechos advertidos en el transcurso de las actuaciones no tuvieran una repercusión directa en la finalidad regularizadora del procedimiento, siendo utilizadas como documento

¹⁸⁰⁷ Cuestión que trataremos en un apartado posterior.

¹⁸⁰⁸ Art.98 RGGI(2007) “En las diligencias a las que se refiere en el 99.7 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se harán constar necesariamente los siguientes extremos: a) Lugar y fecha de su expedición. b) Nombre y apellidos y firma de la persona al servicio de la Administración tributaria interviniente. c) Nombre y apellidos y número de identificación fiscal y firma de la persona con la que, en su caso, se entiendan las actuaciones, así como el carácter o representación con el que interviene. d) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal del obligado tributario al que se refieren las actuaciones. e) Procedimiento o actuación en cuyo curso se expide. f) Hechos y circunstancias que se hagan constar. g) Las alegaciones o manifestaciones con relevancia tributaria realizadas, en su caso, por el obligado tributario, entre las que deberá figurar la conformidad o no con los hechos y circunstancias que se hacen constar. 2. En las diligencias podrán hacerse constar, entre otros, los siguientes contenidos: a) La iniciación de la actuación o procedimiento y las comunicaciones y requerimientos que se efectúen a los obligados tributarios. b) Los resultados de las actuaciones de obtención de información. c) La adopción de medidas cautelares en el curso del procedimiento y la descripción de estas. d) Los hechos resultantes de la comprobación de las obligaciones. e) La representación otorgada mediante declaración en comparecencia personal del obligado tributario ante el órgano administrativo competente...” El subrayado es nuestro, para diferenciar lo que ha de constar obligatoriamente, de lo que «podrá» constar en diligencia.

¹⁸⁰⁹ Dispone el artículo 107 de la LGT 2003) “1. Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario. 2. Los hechos contenidos en las diligencias y aceptados por el obligado tributario objeto del procedimiento, así como sus manifestaciones, se presumen ciertos y sólo podrán rectificarse por éstos mediante prueba de que incurrieron en error de hecho.”

¹⁸¹⁰ Vid. Apartado III.- de la Tercera Parte de nuestro trabajo, nuestros comentarios en relación a los artículos 46.1 y 48.3 del RGIT(1986)

¹⁸¹¹ Artículo 98.3 RGGI(2007) “3. En las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento o que deban ser incorporados en otro ya iniciado y, entre otros: ... b) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada. ... e) Los hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras. f) Los hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración.”

público para recoger posibles hechos delictivos¹⁸¹². La regulación establecida sobre éstas en el RGIT(1986) -artículos 46¹⁸¹³ y 48¹⁸¹⁴- se ha trasladado al artículo 98 y 99 del RGGI(2007), que si bien la recoge con una estructura y redacción diferente al Reglamento que deroga, establece la posibilidad de que la Inspección de tributos -e incluso los órganos de Gestión tributaria- utilicen este documento típico del procedimiento tributario para la finalidad que advertimos.

El artículo 99.7 de la LGT(2003) redacta con la debida separación el significado de las “diligencias” primero, como “*documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos*” y segundo, como documentos que recogerán “*las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones*”, siendo por tanto posible la extensión de una diligencia al margen de una actuación en la que participe el obligado. El hecho de que el artículo 99.7 establezca que “[*L*]as actuaciones de la Administración tributaria en los procedimientos de aplicación de los tributos se documentarán en comunicaciones, diligencias, informes y otros documentos previstos en la normativa específica de cada procedimiento”, no radica la «diligencia» como un documento exclusivo del procedimiento tributario, sino como documentos en el que han de constar los hechos relevantes de éste, lo que no excluye la posibilidad de utilizar estos documentos para el fin que indicamos, dado que en el caso de que documentaran hechos presuntamente delictivos -o constaran hechos relacionados con éstos-, podrían ser diligencias que se extendieran con una finalidad distinta a la aplicación de los tributos, que no serían relevantes para llevar a cabo ésta y por tanto, no recogerían hechos derivados de las actuaciones tributarias que se desarrollan en el procedimiento¹⁸¹⁵.

¹⁸¹² En este sentido, “la diligencia es un documento potencialmente bilateral, esto es, suscrito por el «personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y la persona o personas con quienes tales actuaciones se realicen», aunque nada obste a su unilateralidad (...) ello sucederá cuando se documentan acciones u omisiones que puedan ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada o que puedan infringir la legislación mercantil, financiera u otras.” *Vid.* Sección de Derechos y Garantías, *Las diligencias en los procedimientos de aplicación de los tributos. inocuidad e iniquidad circunstancial de su formalización.* AEDAF (2011).

¹⁸¹³ Artículo 46.1 RGIT(1986) “Las diligencias no contienen propuestas de liquidaciones tributarias y pueden bien ser documentos preparatorios de las actas previas o definitivas o bien servir para constancia de aquellos hechos o circunstancias determinantes de la iniciación de un procedimiento diferente del propiamente inspector, incorporándose en documento independiente la mera propuesta de la Inspección con este fin.” La cursiva es nuestra.

¹⁸¹⁴ Artículo 48.3.g RGIT(1986) “3. En particular, la Inspección hará constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo: g) Las acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos públicos y llegue a conocer, en su caso, la Inspección en el curso de sus actuaciones.”

¹⁸¹⁵ En este sentido su valor queda limitado de acuerdo a lo establecido en el artículo 319.2 de la LEC: “La fuerza probatoria de los documentos administrativos no comprendidos en los números 5.º y 6.º del artículo 317 a los que las leyes otorguen el carácter de públicos, será la que establezcan las leyes que les reconozca tal carácter.” En este sentido y como señala ROMERO PLAZA,C.(2015) las diligencias extendidas por los funcionarios de la Inspección de los tributos “hacen prueba de los hechos que motivan su formalización, salvo que se acredite lo contrario (...) presunción de certeza que solo se extiende (...) a los hechos directamente perceptibles u observables por el funcionario público, pero en ningún caso a la veracidad o

En este sentido, el artículo 107 de la LGT(2003) también ofrece una leve diferencia, al referirse a las “*diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios...*”¹⁸¹⁶ lo que nos lleva a entender que pueden existir diligencias que constaten hechos de unas determinadas actuaciones¹⁸¹⁷, y diligencias que recojan hechos de los procedimientos tributarios, quedando sobre las primeras la certeza de los hechos postergada a una prueba que los desvirtúe para un momento procesal posterior, y en las segundas la presunción de veracidad queda sujeta a las reglas que sobre la prueba operan en el procedimiento administrativo y tributario¹⁸¹⁸.

Esta posibilidad es precisamente la que desarrolla el RGGI(2007) a través del artículo 98.3 en el que se autoriza para hacer constar en diligencia “[L]as acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada”, “[L]os hechos que pudieran infringir la legislación mercantil, financiera u otras” y “[L]os hechos que pudieran ser trascendentes para otros órganos de la misma o de otra Administración”.¹⁸¹⁹ Si las diligencias fuesen exclusivas del procedimiento tributario para la aplicación de los tributos, tendrían que ser otros

sinceridad de las declaraciones realizadas por las partes que escapa a dicha percepción.”. *Prueba y Tributos*. Pág.270.

¹⁸¹⁶ En otro caso, la referencia a “actuaciones” no tendría sentido, sino es para diferenciar dos cuestiones distintas.

¹⁸¹⁷ Lo que sin duda les otorga el valor de documento público y -por el momento- prueba de los hechos que contiene. No especifica la LGT(2003) que debemos entender por “actuaciones”, significado que resulta evidente en relación al “procedimiento tributario”.

¹⁸¹⁸ Para RUIZ GARGÍA,J.A.(2011) lo establecido en el art.99.7 y 107.2 de la LGT(2003) presupone que “en el momento de aceptar los hechos o emitir las manifestaciones, el obligado tributario conoce la entidad y relevancia de los hechos sobre los que se pronuncia. En concreto, se ha de informar al particular de la iniciación del la fase procedimental regulada en el artículo 32 RS y de la posibilidad de que dicha fase concluya con la remisión del expediente al órgano judicial o al Ministerio Fiscal. Dicha información es fundamental para que el sujeto pasivo pueda hacer uso efectivo entre otros de su derecho a la asistencia letrada.” Op.Cit.Pág.740. Afirmación que suscribimos, y que consideramos la correcta en base al elenco de derechos que han de ser observados y reconocidos al contribuyente en el procedimiento. No obstante, y como hemos establecido up supra, no será la diligencia el medio por el que el contribuyente conozca el traslado o remisión de la causa, sencillamente -y como posteriormente desarrollaremos- porque procedimiento inspector y procedimiento ad intra se desarrollan de forma paralela, donde la diligencia que recogiera tales hechos y alegaciones conllevaría a la inmediata paralización de las actuaciones, además de delimitar con indudable precisión el momento en que el contribuyente queda relevado de sus obligaciones de colaboración, lo que sin duda podría perjudicar la concreción que busca el procedimiento ad intra. Cuestión a la que se debe añadir que, la extensión de una diligencia con dicha finalidad equivaldría a una audiencia previa al traslado o remisión del expediente, que el legislador se ha cuidado en suprimir.

¹⁸¹⁹ El RGIT(1986) se refería en su artículo 48.3 “[E]n particular, la Inspección hará constar en diligencia para permitir la incoación del correspondiente expediente administrativo...” y el RGGI(2007) -art.98.3- se refiere a “[E]n las diligencias podrán hacerse constar los hechos y circunstancias determinantes de la iniciación de otro procedimiento...” (la cursiva es nuestra en ambos preceptos). En el primero es obvio que el “expediente administrativo” se refería al que se iniciara por medio del procedimiento ad intra, y para formar el expediente de traslado o remisión; en el segundo, entendemos que la alusión singular a “procedimiento” se refiere igualmente a cualquier otro distinto al procedimiento tributario, cuando ni en el primero ni en el segundo es posible continuar actuaciones de finalidad tributaria, una vez constatado por medio de diligencia hechos de posible trascendencia delictiva, a menos, que esos hechos no tuvieran relación alguna con el procedimiento tributario que se sustancia.

documentos en los que la Inspección constatará estos hechos, desde el momento en que de ser cierta esa exclusividad, el contribuyente o su representante, tendrían acceso -art.99.2 RGGI(2009)- a una información sobre la posible iniciación de otro procedimiento tributario o no-, una posible actuación de otros órganos por haber infringido la legislación que los regula, incluso quedar advertidos de la trascendencia que ciertos hechos pueden tener para otros órganos de “*la misma o de otra Administración*” como en su caso, puede ser la penal¹⁸²⁰.

En el mismo sentido, entendemos que el artículo 99 del RGGI(2007)¹⁸²¹ desarrolla dos tipos de diligencias; las primeras, recogidas en el primer, segundo y cuarto apartado del precepto, que quedan referidos a las extendidas por motivo del procedimiento tributario para la aplicación de los tributos, de las que hay que entregar una copia al interesado; y las segundas, recogidas en el tercer apartado, que si bien alcanzan también a las extendidas por motivo del procedimiento tributario, se regulan de forma singular para ser incorporadas “*al respectivo expediente*”, como puede ser el que se desarrolle por el procedimiento *ad intra*, que sirva para tramitar el traslado o remisión de las actuaciones.

El último de los documentos del procedimiento de inspección, que situamos en este apartado, queda referido a los informes a los que la LGT(2003) se refiere -art.99.7- como, preceptivos, cuando conforme al ordenamiento jurídico sean emitidos de oficio o a petición de terceros, aquellos otros -no preceptivos- que sean solicitados por otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial -en los términos previstos por las leyes- y, los necesarios, que resulten para la aplicación de los tributos.

Comenzando por los informes preceptivos, la única mención que bajo esta singular expresión recoge la LGT(2003) corresponde a los informes que han de ser emitidos “*para*

¹⁸²⁰ Por lo que podría conllevar a que una diligencia pusiera en conocimiento del contribuyente interesado una posible causa de suspensión del procedimiento tributario en el que se extienda, antes incluso de que el «órgano competente» hubiera estimado la posible naturaleza delictiva de los hechos.

¹⁸²¹ Artículo 99 RGGI(2007) “1. Las diligencias podrán extenderse sin sujeción a un modelo preestablecido. No obstante, cuando fuera posible, se extenderán en el modelo establecido por la correspondiente Administración tributaria. 2. De cada diligencia se extenderán al menos dos ejemplares, que serán firmados por el personal al servicio de la Administración tributaria que practique las actuaciones y por la persona o personas con quienes se entiendan estas. Cuando dicha persona se negase a firmar la diligencia o no pudiese hacerlo, se hará constar así en ella, sin perjuicio de la entrega del duplicado correspondiente. De las diligencias que se extiendan se entregará siempre un ejemplar a la persona con la que se entiendan las actuaciones. Si se negase a recibir la diligencia, se hará constar así en ella, y, en su caso, se considerará un rechazo a efectos de lo previsto en el artículo 111 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Cuando la naturaleza de las actuaciones cuyo resultado se refleje en una diligencia no requiera la presencia de persona alguna para su realización, la diligencia será firmada por el personal al servicio de la Administración que realice la actuación, y de la misma se remitirá un ejemplar al obligado tributario o se le pondrá de manifiesto en el correspondiente trámite de audiencia o de alegaciones. 3. Las diligencias se incorporarán al respectivo expediente. 4. Cuando las diligencias recojan hechos o circunstancias que puedan tener incidencia en otro procedimiento de aplicación de los tributos o sancionador iniciados o que se puedan iniciar se remitirá copia al órgano competente que en cada caso corresponda.”

*la declaración de conflicto en la aplicación de la norma tributaria*¹⁸²² por lo que el informe a que se refiere el artículo 157.2 de la LGT(2003) que ha de acompañar a las actas de disconformidad, al objeto de que el actuario “*expongan los fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización*”, se ha de considerar como “necesario para la aplicación de los tributos.”¹⁸²³ A este respecto se ha de destacar que el artículo 180 de la LGT, como único precepto con rango de Ley que instituye la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, no exige la emisión de informe¹⁸²⁴ alguno para proceder al traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción competente, o de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal.

El RGGI(2007) no establece un desarrollo exhaustivo de los informes, limitándose a reiterar parte de lo establecido por la LGT(2003)¹⁸²⁵, señalando en este caso que - art.100.2 RRG- *“En particular, los órganos de aplicación de los tributos deberán emitir informe en los siguientes supuestos: b) Cuando se aprecien indicios de delito contra la Hacienda pública y se remita el expediente al órgano judicial competente o al Ministerio*

¹⁸²² Artículo 159 LGT(2003) “1. De acuerdo con lo establecido en el artículo 15 de esta ley, para que la inspección de los tributos pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria deberá emitirse previamente un informe favorable de la Comisión consultiva que se constituya, en los términos establecidos reglamentariamente, por dos representantes del órgano competente para contestar las consultas tributarias escritas, actuando uno de ellos como Presidente, y por dos representantes de la Administración tributaria actuante. 2. Cuando el órgano actuante estime que pueden concurrir las circunstancias previstas en el apartado 1 del artículo 15 de esta ley lo comunicará al interesado, y le concederá un plazo de 15 días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas que estime procedentes. Recibidas las alegaciones y practicadas, en su caso, las pruebas procedentes, el órgano actuante remitirá el expediente completo a la Comisión consultiva. 3. El tiempo transcurrido desde que se comunique al interesado la procedencia de solicitar el informe pre de inspección será considerado como una interrupción justificada del cómputo del plazo de las actuaciones inspectoras previsto en el artículo 150 de esta ley. 4. El plazo máximo para emitir el informe será de tres meses desde la remisión del expediente a la Comisión consultiva. Dicho plazo podrá ser ampliado mediante acuerdo motivado de la comisión consultiva, sin que dicha ampliación pueda exceder de un mes. 5. Transcurrido el plazo al que se refiere el apartado anterior sin que la Comisión consultiva haya emitido el informe, se reanuda el cómputo del plazo de duración de las actuaciones inspectoras, manteniéndose la obligación de emitir dicho informe, aunque se podrán continuar las actuaciones y, en su caso, dictar liquidación provisional respecto a los demás elementos de la obligación tributaria no relacionados con las operaciones analizadas por la Comisión consultiva. 6. El informe de la Comisión consultiva vinculará al órgano de inspección sobre la declaración del conflicto en la aplicación de la norma. 7. El informe y los demás actos dictados en aplicación de lo dispuesto en este artículo no serán susceptibles de recurso o reclamación, pero en los que se interpongan contra los actos y liquidaciones resultantes de la comprobación podrá plantearse la procedencia de la declaración del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.”

¹⁸²³ El RGST(2004) si cataloga como “preceptivo” -art.32.2- el informe que el órgano, equipo o unidad emita sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito.” La utilización que en el artículo 157 y 158 de la LGT(2003) realiza el legislador del término “acompañará” en referencia al informe, como decimos, la consideramos «necesaria» para la aplicación de los tributos, si bien no descartamos que por esta finalidad, y por otras cuestiones ligadas a la posible invalidez de los actos administrativos, pueda ser tratado el término como «preceptivo».

¹⁸²⁴ Que de otra forma podría llegar a ser considerado un requisito de procedibilidad para dar curso al traslado o remisión de las actuaciones.

¹⁸²⁵ El artículo 188 del RGGI(2007) se refiere a los informes que han de acompañar a las actas de disconformidad, que si bien estas “expresarán con el detalle que sea preciso los hechos y fundamentos de derecho en que se base la propuesta de regularización”, los fundamentos de derecho “serán además objeto de desarrollo en un informe ampliatorio que se entregará al obligado tributario de forma conjunta con el acta.”

Fiscal.” Esta anterior redacción y, al igual que ya sucediera con la efímera audiencia previa -art.180.1 LGT(2003)- al traslado o remisión del expediente, nos vuelve a ofrecer una incógnita temporal en relación al momento en que ha de ser emitido éste informe. Si nos acogemos a la literalidad del precepto, dos son los aspectos que condiciona el momento de emisión de éste; el primero, cuando se aprecien indicios de delito, el segundo, cuando se remita el expediente. Si permanecemos fieles al *tempus regit* de su redacción, el informe ha de ser emitido por el actuario -equipo o unidad- del procedimiento, dado que será habitual que los indicios -no se refiere el RGGI(2007) a la «estimación»- aparezcan al inicio, durante el desarrollo, o a la terminación de éste. Lo que indudablemente hace imposible la inmediatez a que recurre el precepto reglamentario al señalar “*y se remita el expediente*”, de acuerdo al itineris desarrollado en el artículo 32.2 del RGST(2004). Para esclarecer esta incógnita temporal se ha de abandonar esta fidelidad literaria, y acudir tanto a la secuencia ya analizada en su momento en relación al procedimiento establecido en el RGST(2004), como a las normas de carácter interno que regulan las actuaciones de la Inspección de los tributos a partir del nacimiento de la noticia críminis¹⁸²⁶.

A partir de las anteriores, el informe original emitido por el actuario podrá ser el que finalmente quede incorporado al expediente administrativo de traslado -que llevará la firma de éste, o del Jefe de unidad o equipo-, si bien este informe adoptará el esquema y contenido que el «órgano administrativo competente» decida a los efectos que se pretendan, cuestión que enlaza con la expresión utilizada por el RGGI(2007) al referirse a los “*órganos de aplicación de los tributos*” que han de emitir éste, por lo que el ámbito temporal sobre el que situábamos esta incógnita resulta ahora cristalino: el informe a que se refiere el artículo 100.2.a del RGGI(2007) se emitirá y suscribirá en el momento anterior a practicar el traslado del tanto de culpa o la remisión del expediente; y hasta entonces y, desde el nacimiento de la noticia críminis, lo que se desarrolla es el procedimiento *ad intra* para la confección de éste¹⁸²⁷.

¹⁸²⁶ Para ANIBARRO PÉREZ,S. y SESMA SÁNCHEZ,B.(2005) el RGST(2004) hace residir de forma confusa la remisión de los expedientes a la vía penal en los órganos de mayor jerarquía de la Administración tributaria, al no detallar con precisión que órganos son los que deben apreciar los hechos presuntamente delictivos, como tampoco aclara que órgano es el encargado de emitir el informe preceptivo. Op.Cit.Pág.268-269.

¹⁸²⁷ Lo que no quiere que el expediente administrativo por delito contra la Hacienda Pública no incorpore más de un informe de distintos órganos de la Inspección de los tributos. En este sentido el RD 1804/2008 de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, modificaba el artículo 32 del RGST(2.004) primero, eliminando la referencia -art.32.3- a la audiencia previa al traslado, y segundo incorporando al apartado cuarto del artículo 32, la solicitud por parte del Delegado o Director de departamento de un informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, con carácter previo al traslado o remisión de las actuaciones.

V.II.- Facultades y competencias de la Inspección de los Tributos.

La LGT(2003) distingue en los artículos 141 y 142, entre funciones de la inspección tributaria¹⁸²⁸ y facultades de la inspección de los tributos¹⁸²⁹. Las primeras se dividen en tres grupos¹⁸³⁰:

a) Las dirigidas a la determinación de las obligaciones tributarias, entre las que se encuentran, la investigación de los supuestos de hecho de las obligaciones tributarias para el descubrimiento de los que sean ignorados por la Administración, la comprobación de la veracidad y exactitud de las declaraciones presentadas por los obligados tributarios, la realización de actuaciones de obtención de información relacionadas con la aplicación de los tributos -de acuerdo a lo establecido en los art. 93 y 94 de la LGT(2003)-, la comprobación del valor de derechos, rentas, productos, bienes, patrimonios, empresas y demás elementos, cuando sea necesaria para la determinación de las obligaciones tributarias -conforme a lo dispuesto en los art. 134 y 135 de la LGT(2003)-, la comprobación del cumplimiento de los requisitos exigidos para la obtención de beneficios o incentivos fiscales y devoluciones tributarias, así como para la aplicación de regímenes tributarios especiales, y la práctica de las liquidaciones tributarias resultantes de sus actuaciones de comprobación e investigación.

Funciones que tienen como elemento común estar dirigidas a la aplicación de los tributos, con la finalidad de establecer el correcto o incorrecto cumplimiento de las obligaciones formales y materiales por parte del contribuyente, con el objetivo de

¹⁸²⁸ Anteriormente establecidos en el artículo 140 de la LGT(1963-1995), con las modificación introducida por la L.10/1985, de 26 de abril de modificación parcial de la LGT, y desarrolladas en el artículo 2 del RGIT(1986). Sobre la evolución anterior de estas funciones.

¹⁸²⁹ Que nos limitamos a relacionar, al no ser objeto de nuestro trabajo un análisis de éstas más allá de lo que pueden afectar a la conexión entre el procedimiento y el proceso, por lo que a partir de su mención, en apartados siguientes estableceremos su repercusión sobre ésta. Sobre la Inspección de los Tributos con carácter general, *Vid.* GARCIA BERRO,F.(2004) Op.Cit.Pág.51-64; PEÑA GARBÍN, J.M.(2008) *La Inspección de Hacienda: problemas y soluciones*; RUIZ GARIJO,M.(2009) *Las garantías de contribuyente en el procedimiento inspector*; CALVO VERGEZ,J.(2009), *Las devoluciones tributarias y la rectificación de autoliquidaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos*. Pág.147-176. CALDERON GONZALEZ,J.M.(2010) *Control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (a la luz de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007)*. Pág.27-59; BOSH CHOLBI, J.L.(2011) *La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada*. Pág.71-121.

¹⁸³⁰ Son también funciones de la Inspección: art.141.h “La realización de actuaciones de comprobación limitada, conforme a lo establecido en los artículos 136 a 140 de esta ley.; art.141.j “La realización de las intervenciones tributarias de carácter permanente o no permanente, que se regirán por lo dispuesto en su normativa específica y, en defecto de regulación expresa, por las normas de este capítulo con exclusión del artículo 149.”

determinar la deuda tributaria ingresada -o a ingresar- de acuerdo al principio contributivo constitucional.

b) Las dirigidas a la información a los obligados tributarios con motivo de las actuaciones inspectoras sobre sus derechos y obligaciones tributarias y la forma en que deben cumplir estas últimas¹⁸³¹.

Funciones que limitan el deber de colaboración del contribuyente a la finalidad tributaria de las actuaciones, de donde los derechos del contribuyente, fuera del procedimiento tributario no han de ser objeto de información por parte de la Inspección, del mismo modo que las obligaciones del contribuyente desaparecen desde el momento en que las actuaciones dejan de tener finalidad tributaria.

c) La dirigidas al asesoramiento e informe a órganos de la Administración pública y, las demás que se establezcan en otras disposiciones o se le encomienden por las autoridades competentes¹⁸³².

Funciones que entendemos al margen del procedimiento de inspección tributaria, y por tanto no relacionado con la finalidad de la aplicación de los tributos, sin que en ninguna de éstas facultades -ni las anteriores- atribuyan a la Inspección de los tributos la posibilidad de investigar, determinar o comprobar la eventual transcendencia delictiva de los hechos conocidos de manera anterior, simultánea o posterior a la practica de sus funciones¹⁸³³.

Las funciones establecidas por el LGT(2003)¹⁸³⁴, podrán ser desarrolladas por la Inspección de los tributos mediante¹⁸³⁵ el examen de documentos e inspección de bienes,

¹⁸³¹ *Vid.* en este sentido

¹⁸³² Entre otras las recogidas en el artículo 197 “Otras actuaciones inspectoras” del RGGI(2007).

¹⁸³³ Situación que consideramos extensible a los órganos de gestión y recaudación tributaria, una vez establecida en la LGT (2003) con carácter general para el procedimiento tributario -art.115- las potestades y funciones de comprobación e investigación, con las limitaciones previstas en cada tipo de procedimiento, y partiendo siempre de que estas potestades y funciones están dirigidas a determinar “la obligación tributaria para verificar el correcto cumplimiento de las normas aplicables al efecto.”

¹⁸³⁴ Que conforme al artículo 166 del RGGI(2007) se ejercerán por los órganos de la inspección tributaria y por “aquellos otros que tengan atribuida dicha condición en las normas de organización específica.”, y que el RGGI desarrolla en su artículo 169: “1. Las actuaciones inspectoras se realizarán por los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desempeñen los correspondientes puestos de trabajo integrados en los órganos con funciones de inspección tributaria y, en su caso, por aquellos a que se refiere el artículo 61.2. Corresponde a cada Administración tributaria, de acuerdo con la normativa que le sea aplicable, determinar en los distintos órganos con funciones inspectoras los puestos de trabajo que tengan a su cargo el desempeño de tales funciones y concretar sus características y atribuciones específicas. 2. Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario.”

¹⁸³⁵ Señala al efecto el artículo 142.1 de la LGT(2003) “Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con trascendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.”

que sea “*necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias*”, quedando facultada la Inspección para llevar a cabo estas funciones mediante el acceso a fincas, locales de negocio y establecimientos en los que “*se desarrollen actividades o explotaciones sometidas a gravamen existan bienes sujetos a tributación, se produzcan hechos imponible o supuestos de hecho de las obligaciones tributarias o exista alguna prueba de los mismos*”¹⁸³⁶, estando el obligado tributario sujeto al deber de colaboración con la Inspección “en el desarrollo de sus funciones.”

El RGGI(2007) en desarrollo de las anteriores¹⁸³⁷, diferencia tres estadios a través de los cuales se llevarán a cabo las facultades concedidas a la Inspección¹⁸³⁸, como de un lado es el “*examen de la documentación de los obligados tributarios*”¹⁸³⁹, de otra “*la*

¹⁸³⁶ Establece a este respecto el artículo 142.2 de la LGT(2003) que “Si la persona bajo cuya custodia se encontraren los lugares mencionados en el párrafo anterior se opusiera a la entrada de los funcionarios de la inspección de los tributos, se precisará la autorización escrita de la autoridad administrativa que reglamentariamente se determine. Cuando en el ejercicio de las actuaciones inspectoras sea necesario entrar en el domicilio constitucionalmente protegido del obligado tributario, se aplicará lo dispuesto en el artículo 113 de esta ley.” Para GARCIA BERRO,F.(2004) la LGT(2003) ha suprimido la limitación del acceso a fincas y locales y establecimientos, reconocida a la funciones de comprobación e investigación, “lo que cabe entender que el acceso a los citados lugares podrá tener efecto a partir de ahora para el desarrollo de cualesquiera funciones inspectoras. Señaladamente, para el ejercicio de funciones de obtención de información” facultad de acceso “directamente limitada por el art. 18.3 CE, que exige para ser ejercitada el consentimiento del interesado o bien una resolución judicial específica autorizándolo así.” La Inspección Tributaria en la nueva LGT. Pág.53. Cfr. el Autor en este sentido las Sentencias del Tribunal Constitucional: N°137/1985, de 17 de octubre -BOE N°268, de 8 de noviembre- en relación a la ejecución de un apremio, y no a una actuación de la Inspección de los Tributos; Sentencia N°50/1995, de 23 de febrero -BOE N°77, de 31 de marzo- que pondera (FD°7) los aspectos privativos e irrenunciables del propio juez “guardián de las libertades ciudadanas” frente a la discrecionalidad unilateral de la Administración pública,; y Sentencia N°69/1999, de 26 de abril -BOE N°130, de 1 de junio- que en su FD°2 establecía “la protección constitucional del domicilio de las personas jurídicas y, en lo que aquí importa, de las sociedades mercantiles, sólo se extiende a los espacios físicos que son indispensables para que puedan desarrollar su actividad sin intromisiones ajenas, por constituir el centro de dirección de la sociedad o de un establecimiento dependiente de la misma o servir a la custodia de los documentos u otros soportes de la vida diaria de la sociedad o de su establecimiento que quedan reservados al conocimiento de terceros”.

¹⁸³⁷ Vid. PONT MESTRES,M.(2007) *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*.

¹⁸³⁸ Como señalara PONT MESTRES,M.(2008) “Da la impresión que el Reglamento no ha sido dictado con el propósito de desarrollar la Ley en lo concerniente al procedimiento de inspección, cuanto para fortalecer la posición de los funcionarios que cuidan de este menester, toda vez que en los artículos dedicados a dichas actuaciones los llamados obligados tributarios no tienen más que deberes y obligaciones.”. *Algunas reflexiones críticas, ceñidas al procedimiento de inspección, a la vista del nuevo reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección*.Pág.760. En el mismo sentido se pronunciaba GARCIA BERRO,F.(2004) en relación a los cambios introducidos por la LGT(2003) sobre la Inspección que “parecen en su mayor parte hechos a la medida de los órganos inspectores, que con la nueva regulación ven resueltos muchos de los problemas operativos planteados bajo la normativa anterior, ya fuera por su falta de concreción en algunos aspectos o por su excesiva generosidad con los contribuyentes en otros casos.” Op.Cit.(II).Pág.52

¹⁸³⁹ Artículo 171 del RGGI(2007) “1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios: a) Declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos o solicitudes presentadas por los obligados tributarios relativas a cualquier tributo. b) Contabilidad de los obligados tributarios, que comprenderá tanto los registros y soportes contables como las hojas previas o accesorias que amparen o justifiquen las anotaciones contables. c) Libros registro establecidos por las normas tributarias. d) Facturas, justificantes y documentos sustitutivos que deban emitir o conservar los obligados tributarios. e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con trascendencia tributaria. 2. La documentación y los demás elementos a que se refiere este

entrada y reconocimiento de fincas”¹⁸⁴⁰, la “*obligación de atender a los órganos de la inspección*”¹⁸⁴¹ y el “*lugar de las actuaciones inspectoras*”¹⁸⁴².

artículo se podrán analizar directamente. Se exigirá, en su caso, la visualización en pantalla o la impresión en los correspondientes listados de datos archivados en soportes informáticos o de cualquier otra naturaleza. Asimismo, se podrá obtener copia en cualquier soporte de los datos, libros o documentos a los que se refiere el apartado anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 34.1.h) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1. Cuando el personal inspector requiera al obligado tributario para que aporte datos, informes o antecedentes que no deban hallarse a disposición de dicho personal, se concederá un plazo no inferior a 10 días, contados a partir del siguiente al de la notificación del requerimiento, para cumplir con este deber de colaboración.”

¹⁸⁴⁰ Art.172 RGGI(2007) “1. Los funcionarios y demás personal al servicio de la Administración tributaria que desarrollen actuaciones inspectoras tienen la facultad de entrada y reconocimiento de los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003, ...cuando aquellas así lo requieran. 2. En el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuando el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encontraran los mencionados lugares se opusiera a la entrada de los funcionarios de inspección, se precisará autorización escrita del delegado o del director de departamento del que dependa el órgano actuante, sin perjuicio de la adopción de las medidas cautelares que procedan... 3. Cuando la entrada o reconocimiento afecte al domicilio constitucionalmente protegido de un obligado tributario, se precisará el consentimiento del interesado o autorización judicial. 4. En la entrada y reconocimiento judicialmente autorizados, los funcionarios de inspección podrán adoptar las medidas cautelares que estimen necesarias. Una vez finalizada la entrada y reconocimiento, se comunicará al órgano jurisdiccional que las autorizó las circunstancias, incidencias y resultados. 5. A efectos de lo dispuesto en este artículo, y sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 3 anterior, se considerará que el obligado tributario o la persona bajo cuya custodia se encuentren los lugares a que se refiere el artículo 142.2 de la Ley 58/2003... prestan su conformidad a la entrada y reconocimiento cuando ejecuten los actos normalmente necesarios que dependan de ellos para que las actuaciones puedan llevarse a cabo. Si se produce la revocación del consentimiento del obligado tributario para la permanencia en los lugares en los que se estén desarrollando las actuaciones, los funcionarios de inspección, antes de la finalización de estas, podrán adoptar las medidas cautelares reguladas en el artículo 146 de la Ley 58/2003 ...”

¹⁸⁴¹ Artículo 173 RGGI(2007) “1. Los obligados tributarios deberán atender a los órganos de inspección y les prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones. Tratándose de un grupo que tribute en régimen de consolidación fiscal, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, deberán atender a los órganos de inspección tanto la sociedad dominante del grupo como las entidades dependientes. 2. Cuando el personal inspector se persone sin previa comunicación en el lugar donde deban practicarse las actuaciones, el obligado tributario o su representante deberán atenderles si estuviesen presentes. En su defecto, deberá colaborar en las actuaciones cualquiera de las personas encargadas o responsables de tales lugares, sin perjuicio de que en el mismo momento y lugar se pueda requerir la continuación de las actuaciones en el plazo que se señale y adoptar las medidas cautelares que resulten procedentes. 3. El obligado tributario o su representante deberán hallarse presentes en las actuaciones inspectoras cuando a juicio del órgano de inspección sea preciso para la adecuada práctica de aquellas. 4. En los puertos, estaciones de ferrocarril y de los demás transportes terrestres, en los aeropuertos o en los mercados centrales, mataderos, lonjas y lugares de naturaleza análoga, se permitirá libremente la entrada del personal inspector a sus estaciones, muelles, oficinas y demás instalaciones para la toma de datos de facturaciones, entradas y salidas u otros similares, y se podrá requerir a los empleados para que ratifiquen los datos y antecedentes tomados. 5. Asimismo, el personal inspector está facultado para: a) Recabar información de los trabajadores o empleados sobre cuestiones relativas a las actividades en que participen. b) Realizar mediciones o tomar muestras, así como obtener fotografías, croquis o planos. Estas operaciones podrán ser realizadas por el personal inspector en los términos del artículo 169. c) Recabar el dictamen de peritos. A tal fin, en los órganos con funciones de inspección podrá prestar sus servicios el personal facultativo. d) Exigir la exhibición de objetos determinantes de la exacción de un tributo. e) Verificar los sistemas de control interno de la empresa, cuando pueda facilitar la comprobación de la situación tributaria del obligado. f) Verificar y analizar los sistemas y equipos informáticos mediante los que se lleve a cabo, total o parcialmente, la gestión de la actividad económica.”

¹⁸⁴² Artículo 174 RGGI(2007) “1. Las actuaciones inspectoras podrán desarrollarse en cualquiera de los lugares establecidos en el artículo 151.1 de la Ley 58/2003..., según determinen los órganos de inspección. 2. Las actuaciones relativas al análisis de la documentación a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003..., deberán practicarse en el lugar donde legalmente deban hallarse los libros de contabilidad o documentos, con las siguientes excepciones: a) Cuando exista previa conformidad del obligado tributario, que se hará constar en diligencia, podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria o en

Estas facultades, conforme al artículo 180 del RGGI(2.007) se realizarán “*para la obtención de los datos y pruebas que sirvan para fundamentar la regularización de la situación tributaria del obligado tributario o para declararla correcta*”, cumpliendo así el objeto que la LGT(2003) establece para el procedimiento de inspección, dirigido a “*comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias*” para en su caso regularizar la situación tributaria del contribuyente, distinguiendo el artículo 145 de la LGT(2003), entre la «comprobación» de los actos, elementos y valoraciones consignados por los obligados tributarios en sus declaraciones, y la «investigación» dirigida a “*descubrir la existencia, en su caso, de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por los obligados tributarios.*”

Como antes advertimos en relación a las funciones y facultades de la Inspección de los tributos, ahora el «objeto» de las actuaciones desarrolladas por ésta, se radica a los efectos tributarios, con la finalidad concreta de establecer -con carácter provisional o definitivo- la correcta o incorrecta situación tributaria declarada, y en su caso autoliquidada del contribuyente, siendo la liquidación el acto resolutorio por el que la Inspección establece la deuda tributaria exigible al contribuyente.¹⁸⁴³

cualquier otro lugar en el que así se acuerde. b) Cuando se hubieran obtenido copias en cualquier soporte de los libros y documentos a que se refiere el artículo 142.1 de la Ley 58/2003, ..., podrán examinarse en las oficinas de la Administración tributaria. c) Cuando se trate de registros y documentos establecidos por normas de carácter tributario o de los justificantes exigidos por estas, se podrá requerir su presentación en las oficinas de la Administración tributaria para su examen. d) Cuando las actuaciones de inspección no tengan relación con el desarrollo de una actividad económica, se podrá requerir la presentación en las oficinas de la Administración tributaria correspondiente de los documentos y justificantes necesarios para la debida comprobación de su situación tributaria, siempre que estén establecidos o sean exigidos por normas de carácter tributario o se trate de justificantes necesarios para probar los hechos o las circunstancias consignados en las declaraciones tributarias. 3. Los órganos de inspección en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentre el domicilio fiscal del obligado tributario podrán examinar todos los libros, documentos o justificantes que deban ser aportados aunque se refieran a bienes, derechos o actividades que radiquen, aparezcan o se desarrollen en un ámbito territorial distinto...”

¹⁸⁴³ Como señala VELASCO CANO,F.(2.009) en relación al procedimiento inspector “[Q]ueda pues claro que en modo alguno tiene por objeto la persecución del conductas infractoras ni delictivas, lo que no empece que al ser un procedimiento inquisitivo, que no inquisitorial, de su instrucción pudieran derivarse indicios racionales de conductas infractoras y/o delictivas.” Posibilidad que como bien sitúa el Autor “no puede llevarnos a predicar de este tipo de procedimiento las mismas garantías, ya no solo de un procedimiento igualmente de naturaleza tributaria como es el sancionador, sino del proceso penal. La opinión contraria nos llevaría a la perversión de la actuación inspectora.” *Actuaciones inspectoras y delito contra la Hacienda Pública*.Pág.416.

V.III.- La liquidación previa al proceso penal.

El RGGI (2007), a diferencia de lo que en su día desarrollara el RGIT(1986)¹⁸⁴⁴, no contiene previsión alguna en relación a la suspensión o paralización de la práctica de liquidación por motivo del traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, o de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal; es más, el RGGI(2007) desarrolla las funciones y facultades de la Inspección, así como el inicio, tramitación, terminación y resolución del procedimiento inspector, de forma secuencial, continuada, y prácticamente ininterrumpida hasta culminar la finalidad propia de los procedimientos tributarios, que no es otra que determinar la correcta aplicación de los tributos, como paso previo para alcanzar el objetivo de éstos, por medio de una liquidación -provisional o definitiva- que establezca la deuda tributaria liquidada e ingresada, o exigible al contribuyente. Como decimos, ni existe mención a la actuaciones a realizar ante un eventual proceso penal por motivo de los hechos conocidos¹⁸⁴⁵, como tampoco existe mención a los efectos que el procedimiento inspector puede proyectar en un eventual procedimiento sancionador tributario. Consideramos por tanto que, en cuanto a la posible emisión de una liquidación previa, al traslado del tanto de cual, es la LGT(2003) y el RGST(2004) las normas a las que se debería atender, una vez nacida la noticia críminis¹⁸⁴⁶.

¹⁸⁴⁴ Art.66.2 RGIT(1986) “La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización de plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias. Si la Autoridad Judicial no apreciase la existencia de delito, la Inspección continuará el expediente en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados. Para ello, la Inspección dictará las liquidaciones que procedan, incluyendo la sanción correspondiente, o bien iniciará el expediente para la imposición de sanción por infracción simple.” La Nota de Coordinación 1/2000 de la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública -Cfr. ESPEJO POYATO,I.(2012) Op.Cit.Pág.155.pp- señalaba “Los hechos que deben denunciarse son los presuntamente constitutivos de delito. Los que no reúnan dichas características pueden ser objeto de liquidación en vía administrativa. Por tanto, cuando para un mismo sujeto, concepto impositivo y periodo temporal a considerar y, aplicando la legislación tributaria, sea posible diferenciar con toda nitidez la cuota imputable a los hechos presuntamente delictivos de la atribuible a los hechos que no lo son, puede presentarse denuncia exclusivamente por la primera, continuando la actuación (acta previa) por la cuota que no reviste indicios delictivos...”

¹⁸⁴⁵ Distintas a documentar -en diligencia e informe- los hechos que de esta presunta naturaleza hayan sido observados.

¹⁸⁴⁶ Como señala MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2011) una vez instaurada la separación de procedimientos “desde el momento en que este procedimiento se desarrolla con carácter general de forma separada, y se inicia una vez finalizado el correspondiente procedimiento de comprobación tributaria, no creemos que la existencia de indicios sobre la comisión de un delito permita paralizar el procedimiento tendente a determinar la existencia y cuantía de la deuda tributaria, que debe continuar hasta su finalización, siendo el procedimiento sancionador tributario, en cuya instrucción se procuran las pruebas destinadas a demostrar la culpabilidad del autor, el que ha de ser paralizado a resultas de lo dispuesto por la jurisdicción penal”. En este sentido entiende la Autora que esto a lo que se refería Collado Yurrita, P.(1996) -Op.Cit.Pág.53-54- cuando se refería a la situación tras la LGT(1995) no presenta muchas ventajas y sería más deseable que la Administración tributaria dictara el acto de liquidación, ya que -Cfr.la Autora-«lógicamente se halla en condiciones de fijar con mayor precisión la cuota defraudada por su específica preparación en materia tributaria, que el juez penal. Ello obviamente reporta mayores garantías al contribuyente en el sentido de que si la Administración ha fijado el importe de la cuota defraudada y presenta la correspondiente denuncia hay una mayor probabilidad de que la iniciación del procedimiento penal esté justificada, mientras que por el contrario,

Tal y como estableciera el artículo 180 de la LGT(2003), bajo el principio de no concurrencia de sanciones¹⁸⁴⁷, una vez practicado el traslado o remitidas las actuaciones, el procedimiento administrativo quedaría suspendido en espera del pronunciamiento del Órgano Penal o decisión del Ministerio Fiscal; nada preveía la LGT(2003) en cuanto a la imposibilidad de practicar de una liquidación previa a la suspensión, o la interrupción de sus efectos una vez suspendido el procedimiento administrativo¹⁸⁴⁸. El artículo 32 del RGST(2004) si bien regula -al igual que el art.180 LGT(2003)- la suspensión del procedimiento administrativo, trata de desarrollar tres cuestiones que, desde nuestra modesta opinión, y de estar dirigidas a impedir, paralizar o suspender la liquidación o sus efectos, significaría una extralimitación de la función reglamentaria. Estas tres cuestiones se pueden concretar en las siguientes:

En primer lugar, establece el primer párrafo del art.32.2 (RGST) que de concurrir la «consideración» delictiva antes de la propuesta de liquidación, el órgano inspector actuante en el procedimiento, remitirá la actuaciones al «órgano administrativo competente»¹⁸⁴⁹. Nada establece el RGST(2004) en este párrafo en relación a paralizar el procedimiento tributario, la propuesta de liquidación, o la confirmación de ésta¹⁸⁵⁰. En teoría, el procedimiento de regularización debería continuar hasta alcanzar su fase de terminación, a la que posteriormente le sucedería la de resolución mediante la confirmación tácita o notificación de la liquidación. De esta forma, quedaría regularizada provisionalmente la situación tributaria del contribuyente, la Administración iniciaría la fase de recaudación, y a efectos de un posible procedimiento sancionador o proceso penal, el elemento objetivo estaría determinado¹⁸⁵¹.

cuando no se ha pasado ese tamiz administrativo, el administrado se puede ver involucrado en un proceso penal con todas las molestias que de éste se derivan y que una vez practicada la liquidación por el juez, se llegue a la conclusión de que no existía motivo para su apertura. Por lo cual, la seguridad jurídica del contribuyente parece resultar violentada».Op.Cit.Pág134.

¹⁸⁴⁷ Lo que para nosotros viene a diferenciar de forma contundente que, el procedimiento que ha de quedar paralizado es el sancionador, desde el momento en que tanto la LGT(2003) como el RGGI(2007) se orientan, una vez iniciado el procedimiento tributario a la resolución mediante liquidación, siendo posteriormente y en un procedimiento sancionador donde la posible culpabilidad de la infracción pase de ser una circunstancia, bien a sustanciar en sede administrativa, o de superar la simple negligencia, a ser una cuestión que compete en exclusiva a los órganos de la Jurisdicción penal.

¹⁸⁴⁸ Cuestión distinta es la regulación que la LGT(2003) establece en relación a los efectos de la interrupción de la prescripción (art.66 y 68), o a los efectos de interrupción, reanudación y ampliación de plazo del procedimiento inspector (art.150). Nada recoge el artículo 101 de la LGT(2003) en relación a la suspensión de la liquidación tributaria por motivo del traslado o remisión del expediente administrativo.

¹⁸⁴⁹ Vid. nuestro análisis del art.32 del RGSTT(2004), en el Apartado III.- de este capítulo.

¹⁸⁵⁰ De entender que la paralización de las actuaciones se produce por el traslado del expediente al «órgano administrativo competente» se estaría vulnerando el mandato establecido en el art.180.1 de la LGT(2003), puesto que el procedimiento únicamente se suspende una vez que las actuaciones se trasladan o remiten.

¹⁸⁵¹ Cuestión distinta será la posible consideración de que la deuda tributaria derivada del hecho imponible, pueda en todo o en parte, alcanzar la calificación de cuota defraudada a efectos delictivos.

En segundo lugar, establece el párrafo segundo del artículo 32.2 del RGST que, cuando la apreciación se produzca después de la propuesta la liquidación, será el «*órgano competente para liquidar*» el que haya de impulsar el procedimiento, entendiendo por este «impulso» la remisión de las actuaciones al «*órgano administrativo competente*». Nada establece este párrafo en torno a, los efectos que el transcurso del plazo otorgan a la propuesta, o a la notificación que se deba que practicar de la liquidación, por lo que nos encontraríamos una situación análoga a la anterior, en la que la confirmación o notificación de la liquidación debería proseguir para alcanzar sus efectos, partiendo de una premisa básica como es que, el traslado del expediente administrativo entre los órganos de la Administración no suspende el procedimiento tributario de comprobación e investigación, traslado que además, se produce conforme a la literalidad del artículo 32 del RGGI(2007), una vez que el actuario, equipo o unidad, emiten un informe en el que en teoría debe constar el importe de la cuota que se presume delictiva.

En tercer lugar, establece el tercer párrafo del artículo 32.2 del RGST que, cuando la apreciación se produzca en la tramitación del procedimiento sancionador y los actos de liquidación se hubieran dictado, el órgano inspector actuante -suspendiendo el sancionador- remitirá las actuaciones de uno y otro procedimiento, a través de su superior jerárquico, al «*órgano administrativo competente*» y, “*se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.*” Conforme a la redacción de éste párrafo se presume que la liquidación ha sido confirmada por el transcurso del plazo, o notificada al interesado, y lo que se pretende es suspender los efectos de ésta¹⁸⁵².

Por tanto el RGST(2004) únicamente prevé la suspensión de los efectos de la liquidación una vez que en el procedimiento sancionador se han «apreciado» indicios delictivos¹⁸⁵³, lo que hace presuponer que, o en los dos primeros supuestos no se suspende o paraliza la emisión de una liquidación, o no se suspenden los efectos de ésta una vez notificada, o bien, no se hace mención a estas circunstancias porque sencillamente ante la «apreciación» simplemente no se llega a proponer la liquidación, o ésta no llega ser

¹⁸⁵² Como decíamos, nada establece la LGT(2003) en relación a paralizar los efectos de una liquidación emitida; cuestión que entendemos quedaba desde el momento de su practica y notificación bajo la competencia de los órganos de recaudación, cuyas normas -art. 160 a 179 LGT(2003) y RGR (2005)- no prevén en ningún caso la paralización o suspensión del cobro de la deuda resultante por motivo del traslado de los hechos a la Jurisdicción penal.

¹⁸⁵³ Único supuesto en el que en teoría se materializa la separación efectiva del procedimiento de regularización y del procedimiento sancionador, de modo que durante el primero, la advertencia de la infracción no suspende los trámites que se desarrollan hasta la fase de resolución/liquidación, a partir de la cual se iniciará otro procedimiento distinto y teóricamente independiente con la finalidad de establecer la posible concurrencia del elemento subjetivo de la infracción.

confirmada o notificada¹⁸⁵⁴. En cualquiera de estas variantes, la propuesta y práctica de una liquidación es una actuación posterior a la terminación del procedimiento de comprobación e investigación, lo que quiere decir que, al situar el RGST(2004) la paralización o suspensión del procedimiento administrativo no en un estadio previo a la terminación de las actuaciones, sino en un momento posterior a esta terminación, a partir de la cual se inicia la fase de resolución/liquidación, es evidente que la posibilidad de materializar el resultado económico de éstas deviene posible y exigible, al ser una situación distinta a la que existiría de proceder al traslado o remisión de los hechos cuando surge la sospecha delictiva, antes de la terminación de las actuaciones, y por tanto antes de ser posible una cuantificación de la deuda tributaria presuntamente delictiva¹⁸⁵⁵.

Para justificar nuestras anteriores afirmaciones, es preciso partir de la secuencia que la LGT(2003) -art.98, 99, 100 y 101- establece de forma común a todo procedimiento tributario -que de igual modo desarrolla el RGGI(2007), art. 87 a 101-, como es el inicio, instrucción y resolución. De esta forma, al tratar de situar el RGST(2004) la paralización o suspensión del procedimiento tributario -una vez considerada o apreciada la circunstancia delictiva- entre la fase de instrucción y la de resolución, quiere decir que, la Administración ya tiene los datos suficientes para poder practicar una liquidación¹⁸⁵⁶. A esto hemos de añadir que, el procedimiento administrativo no se paraliza por la sospecha o indicio apreciado por el actuario, sino que como venimos observando, los anteriores no constituyen por si solos una causa de suspensión, sino que ésta tienen lugar cuando el Delegado o Director pertinente traslada las actuaciones a la Jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal. Quiere decir lo anterior que, una vez que el actuario, unidad o equipo traslada las actuaciones al «órgano administrativo competente», el procedimiento administrativo debe -o debería- continuar normalmente para tratar de alcanzar su finalidad

¹⁸⁵⁴ Las distintas posibilidades que pueden surgir en las situaciones que enunciamos, serán analizadas en el apartado posterior, centrándonos ahora en la posibilidad o no de emitir una liquidación con carácter previo al traslado o remisión de las actuaciones.

¹⁸⁵⁵ En este sentido es de resaltar la contradicción que ofrece este desarrollo reglamentario -y por ello su extralimitación- en relación a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT(2003), dado que en este último la suspensión de las actuaciones se produce una vez que se practica el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, y no cuando se da cuenta de la sospecha o indicio delictivo al «órgano administrativo competente», puesto que este caso se estaría homologando a los mismos efectos, las actuaciones del procedimiento ad intra, con las actuaciones del dirigidas por el Juez instructor o, las diligencias del Ministerio Fiscal.

¹⁸⁵⁶ Cuestión distinta es que la LGT(2.003) hubiera hecho referencia a la paralización del procedimiento administrativo una vez advertida la sospecha o indicio en el transcurso de éste, en vez de recurrir a la «estimación» de la Administración para situar el momento de suspensión, que Reglamentariamente permite el desarrollo un procedimiento ad intra hasta alcanzar esta «estimación», no solo permitiendo la continuación del procedimiento de regularización sino quedando obligada a terminar y resolver éste.

y objetivo, sin que exista cobertura legal para no emitir o para tratar de paralizar de los efectos de una liquidación.

La cuestión por tanto a debatir, a partir del procedimiento tributario regulado por la LGT(2003) y el RGGI(2007) no es otra, que determinar si puede o debe, existir o no, una liquidación tributaria con carácter previo a la práctica del traslado del tanto de culpa o remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, y como afectará -de existir ésta- la decisión del Ministerio Fiscal o el pronunciamiento jurisdiccional, al procedimiento tributario que pueda suceder a las actuaciones procesales.

En principio es posible sostener que, la Administración tributaria al amparo de lo preceptuado en el artículo 101 de la LGT(2003)¹⁸⁵⁷, puede emitir una liquidación sobre aquellos aspectos no vinculados a la cuestión presuntamente delictiva, y suspender las actuaciones en cuanto a los hechos sobre los que existe la «estimación» delictiva. En este sentido el artículo 101 distingue las liquidaciones definitivas de las provisionales¹⁸⁵⁸, respondiendo las primeras a aquellas practicadas una vez comprobada e investigada la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, y las provisionales que podrán ser dictadas -entre otras- cuando, *“existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente”* o cuando por acuerdo o conformidad *“proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma*

¹⁸⁵⁷ Artículo 101 LGT(2003) “1. La liquidación tributaria es el acto resolutorio mediante el cual el órgano competente de la Administración realiza las operaciones de cuantificación necesarias y determina el importe de la deuda tributaria o de la cantidad que, en su caso, resulte a devolver o a compensar de acuerdo con la normativa tributaria. La Administración tributaria no estará obligada a ajustar las liquidaciones a los datos consignados por los obligados tributarios en las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones, solicitudes o cualquier otro documento. 2. Las liquidaciones tributarias serán provisionales o definitivas. 3. Tendrán la consideración de definitivas: a) Las practicadas en el procedimiento inspector previa comprobación e investigación de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, salvo lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo. b) Las demás a las que la normativa tributaria otorgue tal carácter. 4. En los demás casos, las liquidaciones tributarias tendrán el carácter de provisionales. Podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección en los siguientes supuestos: a) Cuando alguno de los elementos de la obligación tributaria se determine en función de los correspondientes a otras obligaciones que no hubieran sido comprobadas, que hubieran sido regularizadas mediante liquidación provisional o mediante liquidación definitiva que no fuera firme, o cuando existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente. b) Cuando proceda formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria. Se entenderá que concurre esta circunstancia cuando el acuerdo al que se refiere el artículo 155 de esta ley no incluya todos los elementos de la obligación tributaria, cuando la conformidad del obligado no se refiera a toda la propuesta de regularización, cuando se realice una comprobación de valor y no sea el objeto único de la regularización y en el resto de supuestos que estén previstos reglamentariamente.”

¹⁸⁵⁸ El artículo 123 de la LGT(1995) establecía que la Administración tributaria “podrá dictar liquidaciones provisionales de oficio cuando los elementos de prueba que obren en su poder pongan de manifiesto la realización del hecho imponible, la existencia de elementos del mismo que no hayan sido declarados o la existencia de elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria distintos a los declarados.”

*obligación tributaria.”*¹⁸⁵⁹ En el mismo sentido queda desarrollada la liquidación provisional en el artículo 190.3 del RGGI(2007), derivada de un procedimiento de inspección cuando, existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento por concurrir “*un proceso penal que afecte a los hechos comprobados*”, o cuando “*concluyan las actuaciones de comprobación e investigación en relación con parte de los elementos de la obligación tributaria, siempre que esta pueda ser desagregada.*”

El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 4 de diciembre de 2014 vino a confirmar esta posibilidad¹⁸⁶⁰, centrando la cuestión -FDº2- en si puede “*la Administración tributaria practicar liquidación provisional por aquellos motivos de*

¹⁸⁵⁹ Esta posibilidad ya la desarrollaba en su momento el artículo 50 del RGIT(1986) “1. Las actas que extiende la Inspección de los Tributos pueden ser previas o definitivas. Son actas previas las que dan lugar a liquidaciones de carácter provisional, a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar. (...) b) Cuando el hecho imponible pueda ser desagregado a efectos de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación c) Cuando la Inspección no haya podido ultimar la comprobación o investigación de los hechos o bases imponibles y sea necesario suspender las actuaciones, siendo posible la liquidación provisional. Confirma esta desagregación con la finalidad de dictar liquidación provisional la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de marzo de 2009 -EDJ2012/32256, FDº5-; pronunciamiento que, recurrido en casación, fue resuelto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de Junio de 2014 -Pte. Huelin Martínez de Velasco, J. EDJ 2014/91221, FDº1.- “La otra afirmación tiene que ver con el incumplimiento del artículo 180.1 de la Ley General Tributaria de 2003, esto es, con la obligación de suspender el procedimiento administrativo en tanto se resuelve el enjuiciamiento penal de las eventuales conductas constitutivas de infracción criminal. Se ha de tener en cuenta que tal es lo que se hizo en este caso, excluyendo de la actividad inspectora de la Administración aquellos aspectos relacionados con las posibles infracciones penales detectadas y siguiendo la tarea respecto de los que carecían de vinculación con ellas.”

¹⁸⁶⁰ Reclamación Nº 08667/2012, FDº4 “La norma común a los casos recogidos en el artículo 190.4 del RGGI consiste en que procede dictar más de una propuesta de liquidación en relación con la misma obligación tributaria por concurrir la serie de circunstancias que se contemplan. Así, consideramos que tiene pleno encaje en la letra b) de este precepto el proceder de la Inspección consistente en practicar, cuando concurren para un mismo período y concepto impositivo, motivos de regularización en los que se aprecian indicios de delito contra la Hacienda Pública junto con otros en los que no se aprecian tales indicios e inconexos con los primeros, liquidación provisional respecto de aquellos elementos de la obligación tributaria en cuya regularización no se aprecia indicios de delito fiscal.” Como antecedentes, la Resolución del TEAC de 31 de enero de 2008 -3146/2005- “...a paralización del procedimiento administrativo como consecuencia de la vía penal debe limitarse a los conceptos y ejercicios que son incluidos en la querrela y que sean admitidos en el Auto de incoación, pero en ningún caso a otros conceptos o ejercicios anteriores no incluidos en la causa penal, los cuales, aun cuando fueran denunciados por la Inspección ante el Ministerio fiscal, al no incluirse en la querrela, pudieron (y por ende, debieron) ser regularizados en vía administrativa una vez que la Administración tributaria conoció su no inclusión en vía criminal”; Resolución de 29 de abril de 2.008 -2157/2005- “debemos considerar que no existía causa justificada para interrumpir las actuaciones, en la medida en que en relación con estos ejercicios no se había apreciado por parte de la Inspección la posible concurrencia de una actuación supuestamente delictiva por parte del sujeto inspeccionado”; Resolución de 20 de octubre de 2009 -938/2007- “la interrupción justificada de las actuaciones inspectoras se limita a los conceptos y ejercicios que están incluidos en la causa penal, debiendo continuarse respecto del resto sin esperar al resultado total de las actuaciones penales, puesto que si no se continuase, al no haberse interrumpido justificadamente las actuaciones respecto de los años no afectados por el delito fiscal, podría producirse la prescripción del derecho de la Administración tributaria a dictar la correspondiente liquidación.”; Resolución de 5 de junio de 2.014 -3425/2013- “Es evidente, en consecuencia, que la Administración Tributaria no se encontraba habilitada, ni legal ni reglamentariamente, para paralizar las actuaciones seguidas respecto a la regularización del Impuesto de Sociedades del ejercicio 2000, por cuanto el límite de la cuota defraudada en dicho periodo impositivo no superaba la cantidad de 120.000 euros.” Se pueden consultar en www.minhap.gob.es/DYCteac/criterio.

regularización respecto de los cuales no aprecia en la conducta del obligado tributario indicios de delito, cuando también existen otros motivos de regularización de la situación tributaria del contribuyente respecto de los cuales sí aprecia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública”, establece, tras un recorrido histórico en relación a la paralización de las actuaciones por motivo del delito fiscal, que “la normativa aplicable racione temporis en materia de delito contra la Hacienda Pública al tiempo de los hechos analizados en el expediente [2005] no permitía de ninguna manera que la Administración tributaria practicara una liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Esta posibilidad sólo nace de manera expresa a partir de la reforma del Código Penal operada por la Ley 7/2012, de 27 de diciembre...”, si bien, no puede -FDº4- “extraerse del Preámbulo de la Ley Orgánica 7/2012 ni de la nueva redacción del artículo 305 del Código Penal ... elemento interpretativo alguno que permita inferir que con anterioridad a dicha ley, cuando la Administración apreciaba indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, no pudiera practicar liquidación respecto de los conceptos y cuantías no vinculados con el posible delito” cuando precisamente lo que “lo que pretende la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012 es la liquidación por la Administración de los conceptos y cuantías de la obligación tributaria vinculados con el posible delito.” Centrado más la cuestión, se refiere el TEAC a la manifestación del Director recurrente que considera no vulnerado el artículo 180.1 de la LGT(2003) “*al practicar liquidación provisional por los elementos regularizados no afectados por la conducta dolosa ... tras haberse apreciado indicios de delito pero antes de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal*”, situación que entiende análoga a la establecida por la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 (EDJ 2014/91221), y por tanto, aplicable cuando la Administración pueda practicar una liquidación por aquellos otros aspectos a regularizar en los cuales no se aprecien indicios delictivos siempre que esta liquidación se produzca “*con carácter previo al envío del expediente a la jurisdicción penal*”.

En Resolución de 16 de marzo de 2017 -00198/2014-, el TEAC precisó que la Resolución anterior (4/12/2014) establecía un criterio “*para el caso de hechos distintos sin conexión con los hechos delictivos*” que permitía “*la continuación de las actuaciones inspectoras por los hechos no delictivos*”, mientras que en la presente, las actuaciones tributarias habían continuado una vez practicado el traslado del tanto de culpa, sobre hechos que estaban relacionados y condicionados al pronunciamiento penal que resultara

del proceso en curso¹⁸⁶¹, motivo por el que el TEAC estimó que *“la Inspección en relación con aquellos hechos que están siendo analizados en sede penal, esto es, la veracidad o no de los contratos en B en los que se reflejan unos precios de venta de los inmuebles superiores a los declarados por el obligado tributario, debe suspender el procedimiento administrativo, no pudiendo practicar liquidación ni imponer sanción en relación con dichos hechos, aunque sea respecto a un tributo diferente del que se considera que existen indicios de delito fiscal; considerándose inexistentes, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT, las actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión.”*

Los pronunciamientos Jurisdiccionales y, las Resoluciones del TEAC, nos ofrecen dos posibilidades en atención a la practica o no de una liquidación provisional en relación a los hechos sobre los que no existe una «estimación» delictiva:

1ª.- Es posible la práctica de una liquidación provisional sobre los hechos desagregados, siempre y cuando ésta sea practicada durante la tramitación del procedimiento tributario, una vez que parte de éste termine y pueda ser resuelto mediante liquidación, y la parte afectada de apreciación delictiva siga un curso independiente posterior, dirigido a la formulación de la denuncia. De esta forma y, al ser desarrolladas las actuaciones en un estadio administrativo en el que por ahora no existe un enjuiciamiento (contencioso o penal) de los hechos, la liquidación practicada será dictada con carácter de provisional, siendo posible un nuevo procedimiento -o si es posible un continuación del suspendido- en caso de que la decisión judicial que se adopte sobre los hechos presuntamente delictivos, pueda afectarle¹⁸⁶². Situación en la que el principio *non bis in*

¹⁸⁶¹ En particular se había girado liquidación e imposición de sanción por concepto de IVA, en relación a los diferentes precios recogidos en contratos de compraventa de 45 viviendas, cuando lo discutido en el proceso penal era la veracidad o no de los contratos que, afectaban a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Resolución que parte de la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, de 18 de octubre de 2016, -Pte. Díaz Delgado, J., N°2249/2016- que establecía en su FD°3 “En el caso analizado por la sentencia recurrida, recaída en el recurso ... ni se estaba ante distintos ejercicios impositivos ni ante distintos servicios ni ante distintas facturas, sino que son los mismos hechos los que están siendo analizados en sede penal y en sede administrativa, con la única salvedad de que en sede judicial se analiza la deducibilidad de las facturas en el Impuesto sobre Sociedades y en sede administrativa la deducción en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido” por lo que determina la Sala -FD°5- “estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y períodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos.”

¹⁸⁶² En este sentido el artículo 145 de la LGT(2003) establece que la regularización de la situación tributaria del obligado podrá realizarse “mediante la práctica de una o varias liquidaciones”, entendiéndose que las que se pudieran practicar desagregando hechos, tendrían el carácter de provisionales y, conforme al artículo 148 podrán ser regularizadas -o no- una vez resuelta la cuestión judicial, por coincidir alguna de las causas contempladas en el artículo 101.4.a de la LGT(2003).

idem no queda conculcado -en ninguna de sus dos vertientes¹⁸⁶³- desde el momento en que la liquidación provisional puede producirse por acuerdo o conformidad y, ante una posible impugnación de ser suscrita en disconformidad, quedaría sujeta a los principios de la prejudicialidad, siendo el Tribunal Contencioso el que decidiera, bien supeditar el proceso a la decisión de la Jurisdicción penal, bien entrar en el fondo del asunto de entender que la cuestión *ratione materiae* es de su competencia¹⁸⁶⁴.

2ª.- No es posible la práctica de una liquidación provisional desde el momento en que se produce el traslado del tanto de culpa, pese a la posible desagregación que de los hechos pudiera ser realizada en sede tributaria de forma posterior a éste. En esta situación la Administración tributaria no puede continuar las actuaciones, en primer lugar por ser el procedimiento administrativo único, en segundo lugar y vinculado a lo anterior, porque las actuaciones posteriores a la suspensión se tendrán por no existentes -art.180.1 *in fine* LGT(2003)- y en tercer lugar, por el deber de observar tanto el principio *non bis in idem* como el de seguridad jurídica, desde el momento en que una liquidación sobre hechos que pudieran ser desagregados -incluso no constando en la denuncia o querrela formulada- podría dar lugar a una intervención de la Jurisdicción contencioso-administrativa sobre hechos que, no teniendo el presunto carácter delictivo, puedan de alguna forma ser introducidos en el proceso por cualquiera de las partes -incluso por el Órgano penal- y debatidos en sede procesal por cualquier motivo, y por tanto ser posible la concurrencia de dos posibles pronunciamientos jurisdiccionales sobre unos hechos que guardan relación.

Situada la posibilidad -más teórica que práctica- de emitir una liquidación provisional sobre determinados hechos en los que no concurre la «estimación» delictiva, siempre con carácter previo a la suspensión del procedimiento administrativo, la siguiente cuestión radica en la posibilidad de practicar igual liquidación provisional de los hechos sobre los que resulta una «estimación» delictiva, o bien practicar una liquidación con este carácter, de acuerdo con el resultado que arroja la terminación del procedimiento, y únicamente denunciar la parte que se considera afectada por las circunstancias presuntamente delictivas.

Comenzado por la última, resulta evidente que si la finalidad de esta práctica tiene como única razón no paralizar las actuaciones de recaudación, la emisión de una liquidación provisional sobre el resultado total de las actuaciones podría provocar la paralización completa de la liquidación, al ser posible dos procesos jurisdiccionales

¹⁸⁶³ Desde el momento en que se está practicando una liquidación y no, una posible reacción sancionadora.

¹⁸⁶⁴ En esta situación es posible que lo que pudiera quedar suspendido, por motivo de prejudicialidad devolutiva fuese el proceso penal por los hechos desagregados de posible naturaleza penal, de representar alguno de los extremos que se debatan en sede contencioso-administrativo una cuestión que pueda afectar a alguno de los aspectos a sustanciar en el proceso penal.

(contencioso y penal) sobre unos hechos que puedan estar de alguna forma relacionados - aunque esta relación fuera mínima- quedando la finalidad recaudatoria bajo un riesgo considerable de ser suspendida por un resolución judicial¹⁸⁶⁵. Por lo que entendemos que, en aquellos casos en que sea posible la teórica desagregación, será lógica por parte de la Administración tratar de emitir dos liquidaciones diferentes, a partir de un único procedimiento tributario¹⁸⁶⁶.

Admitiendo *ad cautelam* la posible desagregación de hechos con la finalidad recaudatoria, la liquidación de la deuda tributaria derivada de la realización del hecho imposible, afectada -en todo o en parte- por la «estimación» delictiva, en principio, no debe presentar idéntica complejidad a la que en otros momentos de la conexión entre el procedimiento y el proceso venimos observando a lo largo de nuestro trabajo.

Los eventuales problemas que analizamos en su momento, como de un lado era la pretendida unidad procedimental que en la práctica tendía a resolver el procedimiento tributario acumulando los resultados de la regularización y la sanción, así como la indisoluble aceptación de un concepto de deuda tributaria que sumaba deuda, intereses, recargos y sanción, resultan ahora conceptos nítidamente separados, aunque la posible comunicación de datos pueda enturbiar la reivindicada independencia de procedimientos. Bajo la nueva regulación que ahora analizamos -LGT(2003), RGST(2004) y RGGI(2007)- han quedado separadas las funciones y facultades de los órganos de la Administración tributaria dirigidas a la aplicación de los tributos, y práctica de una liquidación, de aquellas dirigidas a la posible reacción sancionadora derivada de una infracción tributaria, quedando en un estado intermedio y posterior, deslindadas de ambas, el procedimiento de recaudación. En esta situación, la sanción no forma ya parte de la deuda tributaria, aunque sea adicponible durante la fase de recaudación, por lo que la emisión de una liquidación con carácter previo al traslado de la causa no parece significar *a priori*, un problema procedimental como antaño simulaba suceder.

Si aceptamos, no solo la separación de procedimientos instrumentada en la LGT(2003) y desarrollada por el RGST(2004) y por el RGGI(2007), sino también la regulación de cada una de sus fases, y este acto de fe lo conectamos con lo apercibido por

¹⁸⁶⁵ En este sentido, la paralización del «procedimiento administrativo» de recaudación -pese a no entender que el artículo 180.1 de la LGT(2003) se refiera a éste en cuanto a la suspensión- únicamente podría provenir -art.68.2.b LGT (2003)- por “la comunicación de un órgano jurisdiccional” que ordene ésta, partiendo de que -art.163 LGT(2003)- el procedimiento de apremio es exclusivamente administrativo, siendo la competencia para entender del mismo y resolver todas sus incidencias de la Administración tributaria, sin ser acumulable a los judiciales, sin que su iniciación o tramitación se suspenda por la iniciación de éstos.

¹⁸⁶⁶ Un cosa es lo que se pretenda, y otra cosa es que realmente pueda realizarse; no tanto por la posibilidad de desagregar, sino por el propio hecho de la desagregación que, como acto administrativo podrá, como posteriormente desarrollaremos, ser objeto de impugnación.

la asentada doctrina de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, la existencia de una liquidación previa al traslado o remisión del expediente, no será sino una cuestión más a debatir en el seno del proceso penal, en el que las diligencias, informes, actas de inspección y liquidación, serán pruebas que deberán de desplegar sus efectos conforme a las reglas y principios que informan la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado. Situación que en teoría se ha de aceptar en virtud del mandato establecido por la LGT(2003) y de su indiscutido desarrollo reglamentario sobre este punto, desde el momento en que la paralización del procedimiento tributario se establece una vez practicado del traslado del tanto de culpa, y no ante el nacimiento de la *noticia criminis* durante la sustanciación de éste; traslado o remisión que el desarrollo reglamentario (art.32 RGST 2004) del artículo 180.1 de la LGT(2003) permite retener hasta el momento en que de las actuaciones tributarias, es posible deducir una propuesta de liquidación.

A diferencia de la regulación establecida con anterioridad (LGT 1985-1995) por la que el procedimiento tributario continuaba en circunstancias normales hasta alcanzar su fase de liquidación, en la que deuda tributaria y sanción, eran la expresión que regularizaba la situación tributaria del contribuyente¹⁸⁶⁷, bajo la nueva normativa, el ámbito de la regularización no tiene porqué conllevar a efectos como la posible autoincriminación del contribuyente o la vulneración de competencias de investigación de la Jurisdicción penal¹⁸⁶⁸, puesto que las facultades y funciones de la Inspección, al igual que los derechos y obligaciones del contribuyente se establecen en el marco de -y para- la aplicación de los tributos, y no con la finalidad instruir un procedimiento sancionador o proceso penal, que sustancie la posible responsabilidad derivada de la infracción de la obligación contributiva¹⁸⁶⁹; procedimiento en el que además, los derechos y obligaciones de la Administración, al igual que los del contribuyente, operan en un marco diametralmente opuesto al de la regularización, que en el caso del proceso por delito, agudiza la protección de ciertos derechos del contribuyente. Desde esta perspectiva, que exista o no una liquidación previa al proceso penal, o a un procedimiento sancionador, no es más que el

¹⁸⁶⁷ Regulación bajo la que, recordamos, el procedimiento tributario podría haber desplegado sus efectos hacia la misma finalidad que en este momento delimitamos, desde el momento en que ni el procedimiento sancionador podía ser iniciado -ni concluido- ante la sospecha delictiva, ni el importe de la sanción llegaría a formar parte de la deuda tributaria, que fuera objeto de debate, como cuota presuntamente defraudada, en el proceso penal.

¹⁸⁶⁸ Cuestiones ambas que entendemos eran las que realmente motivaban la paralización y traslado de las actuaciones, al conllevar la actividad regularizadora de la Inspección implícitamente un componente punitivo, que chocaba frontalmente con las competencias privativas de los órganos de la Jurisdicción penal.

¹⁸⁶⁹ Como señala RUIZ GARCÍA, J.A. (2011) “...ambos procedimientos se rigen por principios y normas diferentes y en ocasiones contrapuestos. El procedimiento tributario, del que el inspector no es sino una fase o parte, tiene por finalidad la obtención de los tributos necesarios para cubrir las necesidades financieras del Estado. El proceso penal, por el contrario, está encaminado a la represión de los actos punibles mediante la imposición de la pena, y en definitiva a conservar el orden jurídico” Op.Cit. Pág.727

resultado de la conclusión de un procedimiento totalmente distinto, que habrá de seguir su curso con independencia del procedimiento o proceso que le suceda -a menos que una decisión judicial ordene su paralización-, desde el momento en que la posible reacción sancionadora administrativa o la punitiva penal, deberá dirigir su actividad, no a establecer la correcta o incorrecta determinación de la deuda tributaria que la motiva, sino a demostrar que los elementos subjetivos¹⁸⁷⁰ -entre los que incluimos toda suerte de interpretación- que condujeron a la presunta infracción alcanzan la suficiente entidad para establecer la culpabilidad precisa que, de acuerdo a la responsabilidad exigible, permita sancionar o castigar la conducta que ha provocado el resultado¹⁸⁷¹.

Una vez establecida, bajo la literalidad del marco normativo tributario que analizamos, la posibilidad de practicar una liquidación previa al traslado del tanto de culpa, la pregunta consiste en determinar porqué no se practica ésta con carácter previo al traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal o, a la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, cuestión que, se ha de establecer en función del momento en que surja la sospecha delictiva¹⁸⁷².

VI.- El nacimiento de la noticia críminis en la Administración tributaria.

En términos generales, para que pueda entenderse consumado un delito contra la Hacienda Pública, es necesario con carácter previo la realización de un hecho imponible sobre el que, con aplicación de normas tributarias, pueda ser exigible un determinada contribución. A partir de la realización del hecho imponible, queda obligado el sujeto, tanto a cumplir el deber formal de presentar una declaración que recoja los datos económicos del hecho, como en su caso, a ingresar el importe que conforme a las normas tributarias resulte de éste, obligaciones que ha de cumplir en un plazo de tiempo determinado transcurrido el cual y, de omitir la declaración, de practicarla de forma

¹⁸⁷⁰ “En el procedimiento tributario la carga objetiva de la prueba que recae sobre la Administración se ve facilitada no solo por los deberes de colaboración impuestos al sujeto pasivo y a terceros, sino también por la existencia de presunciones, estimaciones de bases y otras técnicas encaminadas a facilitar la determinación de la deuda tributaria. Por el contrario el proceso penal se caracteriza por la presunción de inocencia, por el derecho a no declarar contra si mismo y a no confesarse culpable (CE art.24) lo que desplaza a la acusación la necesidad de aportar la correspondiente prueba de cargo; a su vez, la búsqueda de la verdad material, característica del proceso, excluye o limita sustancialmente la utilización de presunciones, estimaciones y otras técnicas semejantes propias del ordenamiento tributario.” *Ibidem*, Op.Cit.Pág.727-728.

¹⁸⁷¹ Si nos limitamos a negar esta posibilidad en base a las consecuencias que un pronunciamiento penal pudiera tener sobre la liquidación, podría también quedar justificada su omisión, ante un eventual procedimiento sancionador tributario, puesto que el mismo efecto jurisdiccional podría pretenderse de un pronunciamiento contencioso-administrativo sobre la cuestión.

¹⁸⁷² Situaciones que pasamos a establecer en el siguiente apartado.

parcial, o de no ingresar el importe total, puede incurrir el sujeto en una infracción tributaria, e incluso en un delito contra la Hacienda Pública.

En tanto el sujeto procede a cumplir sus obligaciones, la Administración tributaria puede tener conocimiento por otros medios¹⁸⁷³ del hecho imponible en el que éste ha incurrido, permaneciendo en espera de recibir tanto la información formal como la percepción material, hasta que culmine el plazo legal de declaración e ingreso, momento a partir del cual podrá iniciar sus actuaciones de comprobación e investigación al objeto de establecer si la situación tributaria del contribuyente corresponde con las obligaciones que se debería haber prestado, procediendo en caso contrario a regularizar su situación.

En relación al delito contra la Hacienda Pública, y dado que con carácter general es la Administración tributaria la que dispone de los datos y medios para conocer las obligaciones de los contribuyentes, y siendo en esta sede donde por motivo de las actuaciones de comprobación e investigación con mayor probabilidad puedan ser apreciados los primeros indicios de un posible delito, es posible establecer cuatro escenarios que determinan las actuaciones de los órganos de la Administración tributaria, en función, del momento en que sean conocidos los hechos¹⁸⁷⁴.

Podrá conocer la Administración un posible delito contra la Hacienda Pública antes del inicio de sus actuaciones de comprobación e investigación, por motivo de los datos facilitados por terceros, por signos patrimoniales que no coincidan con las declaraciones tributarias presentadas, por noticias de terceros vinculadas o no al deber de colaboración, o por la comunicación de un órgano jurisdiccional. De manera más habitual, surgirán las sospechas o indicios una vez iniciadas las actuaciones de comprobación e investigación al tener los órganos de la Administración acceso a hechos que, ligados a la obligación de colaborar por parte del contribuyente, permitan establecer la situación tributaria de éste. Es posible que estas sospechas o indicios, no se aprecien durante la instrucción del

¹⁸⁷³ Entre otras, por las obligaciones establecidas en el RGGI(2007), de las que destacamos: las obligaciones de información -art.30- por medio de “la contestación a requerimientos individualizados relativos a 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, aunque no existiera obligación de haberlos suministrado con carácter general a la Administración tributaria mediante las correspondientes declaraciones”; la obligación de suministrar información sobre operaciones con terceras personas -art.31- a partir de un límite de 3.005,06 euros, la obligación -art.36- de informar sobre operaciones incluidas en los libros registro, la obligación -art.37- acerca de cuentas en entidades de crédito, la obligación -art.38- de informar a cerca de préstamos y créditos, la obligación -art.39- de informar sobre valores, seguros y rentas, la obligación de informar -art.40- sobre titulares de cuentas u otras operaciones que no hayan facilitado el número de identificación fiscal, la obligación de informar -art.42- sobre determinados activos financieros, la obligación de informar -art.51- sobre las personas o entidades que no hayan comunicado su numero de identificación fiscal o los medios de pago en los documentos intervenidos por notarios, obligación de informar -art.53- las aportaciones a planes de previsión social, y obligación de informar -art.54- sobre determinadas operaciones financieras relacionadas con inmuebles.

¹⁸⁷⁴ *Vid.* en este sentido, MERINO JARA,I.(2005) *Op.Cit.*Pág.2 y ss.

procedimiento, sino antes de la terminación de ésta; que sean apreciados una vez que el actuario tiene los datos suficientes para practicar una propuesta de liquidación, cuyo resultado provisional evidencia una deuda tributaria derivada del hecho imponible no ingresada, indebidamente disfrutada u obtenida en devolución, por importe superior al umbral económico establecido en la norma penal; o pueden apreciarse una vez finalizada la fase de instrucción del procedimiento, tras la que el órgano administrativo competente ha de liquidar la propuesta contenida en el acta o documento, como resultado de la instrucción. En último lugar, la sospecha o indicio delictivo puede ser estimado durante el desarrollo del procedimiento sancionador.

Establecidos los anteriores escenarios, y debido al vasto conocimiento¹⁸⁷⁵ que la Administración tributaria tiene hoy en día de las obligaciones¹⁸⁷⁶ tributarias de los

¹⁸⁷⁵ Prueba de esto es, conforme al RGGI(2007), los censos tributarios -art.2- y su contenido -art.3- que alcanza entre otros a “la totalidad de las personas o entidades que deban tener un número de identificación fiscal para sus relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria”, a las actividades profesionales y empresariales, particularmente las sujetas a retención o ingreso a cuenta, incluidos en este caso los no residentes obligados a practicar éstas, las adquisiciones intracomunitarias sujetas a IVA cuando no se actúe como empresario o profesional, así como las personas y entidades no establecidas en territorio de aplicación del Impuesto si son sujetos pasivos de éste, a las empresas incluidas en el registro de operadores intracomunitarios, en el registro de exportadores y otros operadores económicos en régimen comercial, en el registro de grandes empresas, en el registro de impuestos especiales de fabricación. Censos que, respecto a las personas físicas -art.4.1- recogerán, nombre, apellidos, fecha y lugar de nacimiento, estado civil y su fecha, número de identificación fiscal español y de otros países en caso de ser residentes, código de identificación fiscal del Estado de residencia en caso de no serlo en España, número de pasaporte, domicilio en España y referencia catastral del inmueble, en su caso domicilio en el extranjero, así como nombres apellidos, razón social o denominación de los representantes de las personas sin capacidad de obrar en el orden tributario. Respecto a las personas jurídicas y demás entidades recogerán, -art.4.2- razón social o denominación completa, así como el anagrama, número de identificación fiscal español, número de identificación fiscal de otros países en caso de residentes, código de identificación fiscal del Estado de residencia en caso de no residentes, condición de persona jurídica o entidad residentes o no residentes en territorio español, constitución en España o en el extranjero, constando en este último caso el país de constitución, fecha de constitución y en su caso, la fecha de los acuerdos de voluntades así como la fecha de inscripción en el registro público correspondiente, capital social de constitución, domicilio fiscal en España y la referencia catastral del inmueble, domicilio en el extranjero en su caso, nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal de los representantes legales. De forma particular respecto a empresarios y profesionales, el censo recogerá -art.5- entre otros, las declaraciones o autoliquidaciones que deba presentar periódicamente por razón de sus actividades empresariales o profesionales, o por satisfacer rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta, su situación tributaria en relación a la condición de entidad total o parcialmente exenta a efectos del Impuesto sobre Sociedades, el método de determinación del rendimiento neto de las actividades económicas que desarrolle, la inclusión, renuncia, revocación de la renuncia o exclusión de los métodos de estimación, la inclusión o baja en el Registro de operadores intracomunitarios, la inclusión o baja en el Registro de exportadores, la inclusión o baja en el Registro de grandes empresas, la clasificación de las actividades económicas desarrolladas, la relación de los establecimientos o locales en los que desarrolle sus actividades económicas, con identificación de la comunidad autónoma, provincia, municipio, dirección completa y la referencia catastral de cada uno de ellos, el número de teléfono y, en su caso, la dirección de correo electrónico y el nombre de dominio o dirección de Internet, mediante el cual desarrolle, total o parcialmente, sus actividades.

¹⁸⁷⁶ Entre las que destacan, del RGGI(2007) la obligación de presentar alta censal -art.9- para formar parte del censo de empresarios profesionales y retenedores, en la que se incluirá la solicitud de número de identificación fiscal, el régimen especial o general del IVA aplicable, la renuncia al método de estimación objetiva y simplificada, el inicio de realización habitual de entregas de bienes y prestaciones de servicios, la propuesta de deducción porcentual del IVA, la solicitud de inclusión en el registro de operadores

contribuyentes, y sobre todo por la magnitud económica recogida en la norma penal, no se ha de descartar que la Administración en algunos casos inicie sus actuaciones de forma posterior al conocimiento de ciertos hechos que pudieran ser delictivos, circunstancia que permite dudar de su legalidad, en iguales términos que cuando la sospecha o indicio queda supeditada a la colaboración del contribuyente que permita un cálculo provisional que alumbre la noticia críminis, si bien y en cualquiera de estas situaciones, el inicio, instrucción y finalización del procedimiento de regularización, no tiene -como tendremos la ocasión de justificar- porque tener otra consecuencia distinta a la pretendida por la Administración a través de las actuaciones de comprobación e investigación, que no sea la correcta aplicación de los tributos para que el contribuyente cumpla con el principio contributivo constitucional. Al mismo tenor, y debido a que las actuaciones de la Administración no pueden concebirse de forma mecánica, participando el componente subjetivo de forma exponencial, suele resultar incongruente, que en ocasiones sea en el procedimiento sancionador donde finalmente se consolide la estimación delictiva, una vez que el elemento objetivo del presunto delito ha sido determinado tras la instrucción de la regularización. No obstante y, si nos atenemos a la separación de procedimientos¹⁸⁷⁷, al objeto, finalidad, principios y reglas de cada uno, debiera significar que es precisamente el desarrollo del procedimiento sancionador el único escenario en el que la Administración podría estar en situación de estimar un posible delito contra la Hacienda Pública¹⁸⁷⁸, al ser el único procedimiento en que la Administración debiera plantear si, ante el conocimiento del componente objetivo que resulta de la regularización y, el juicio de culpabilidad que debe ser practicado en el sancionador¹⁸⁷⁹, «de forma estimada» pudiera establecer la concurrencia de dos de los elementos principales que integran el tipo penal, de modo que,

intracomunitarios, la determinación de cálculo del pago fraccionado del IS, los periodos de liquidación; obligación de comunicar -art.17- el cambio de domicilio fiscal, obligación -art.29- de llevar y conservar los libros registro de carácter fiscal

¹⁸⁷⁷ En opinión de LOPEZ MARTINEZ,J.(2008) la separación de los procedimientos articuló una simple separación formal, que permitió al titular de la potestad reglamentaria “cumplir con parte del enunciado legal: la separación; pero no con su consecuencia ineludible: la independencia de dichos procedimientos”, lo que a juicio del Autor “ha resultado mucho más peligroso” al dejar “al intérprete, encargado de aplicar el Derecho unas posibilidades de actuación que están convirtiendo las reformas indicadas en auténtico papel mojado.” Op.Cit.Pág.106.

¹⁸⁷⁸ En este sentido señala FUSTER ASECIO,C.(2001) antes de la entrada en vigor de la LGT(2003) “la no observancia de las formas procesales sería contrario al principio de seguridad jurídica y al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. El propio artículo 105 de la CE establece la necesidad de un procedimiento para producir actos administrativos, especialmente necesario en el caso de imposición de sanciones tributarias.” Op.Cit.Pág.141

¹⁸⁷⁹ En la práctica, la sospecha delictiva nace en la gran mayoría de los casos con carácter previo al inicio de las actuaciones o durante el desarrollo de éstas, siendo el procedimiento sancionador el que no se inicia una vez cuantificada la presunta defraudación, pasando a ser el «informe», el documento que de forma unilateral, sustituye a la liquidación con la que finaliza la fase de instrucción del procedimiento de regularización. Si bien esto es lo que sucede, cuestión distinta es asumir que esto es lo que debe suceder.

la pretensión sancionadora sobre el ilícito tributario haya de quedar suspendida, al no estar frente a una infracción tributaria, sino ante un delito contra la Hacienda Pública¹⁸⁸⁰. Al objeto de establecer¹⁸⁸¹ como entendemos que debería proceder la Administración tributaria una vez advertidos la sospecha o indicios del presunto delito contra la Hacienda Pública, hasta que llega a «apreciar» o «estimar» la existencia de éste, consideramos necesario situar con la debida separación cada uno de los escenarios posibles, para concretar los efectos y actuaciones que en el ámbito tributario deberían producirse.

VI.I.- La sospecha antes del inicio del procedimiento para la aplicación de los tributos.

Como hemos enunciado anteriormente, es posible que la Administración tenga conocimiento de hechos tributarios de posible carácter delictivo de manera anterior e independiente al inicio de un procedimiento tributario. Ante esta situación, sería consecuente que la Administración¹⁸⁸², pusiera en conocimiento del Ministerio Fiscal o, a través de denuncia -o querrela- ante de la Jurisdicción penal¹⁸⁸³, los hechos conocidos y se abstuviera de iniciar el procedimiento tributario de comprobación e investigación¹⁸⁸⁴.

¹⁸⁸⁰ Como señala MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2011) “Es entonces cuando el órgano administrativo conoce el importe de la deuda defraudada, y superada la cuantía legalmente establecida, aprecia en el seno de un procedimiento sancionador elementos de culpabilidad que exigen la apertura de un proceso penal sobre los mismos hechos.” Op.Cit. Pág.134

¹⁸⁸¹ En adelante, nos remitimos a lo establecido tanto por el artículo 180.1 LGT(2003) como en el artículo 32 del RGST(2004). *Vid.* Apartados II.- y III.- de la Cuarta parte de nuestro trabajo.

¹⁸⁸² Recurrimos a esta expresión al entender que *a priori*, estamos ante un hecho de posible carácter delictivo, lo que priva a la Administración de cualquier competencia en cuanto a la investigación de la certeza delictiva.

¹⁸⁸³ Conforme al artículo 95.3 del al GT(2.003) “Cuando se aprecie la posible existencia de un delito no perseguible únicamente a instancia de persona agraviada, la Administración tributaria deducirá el tanto de culpa o remitirá al Ministerio Fiscal relación circunstanciada de los hechos que se estimen constitutivos de delito. También podrá iniciarse directamente el oportuno procedimiento mediante querrela a través del Servicio Jurídico competente.”. Conforme al artículo 262 de la LECrim “Los que por razón de sus cargos, profesiones u oficios tuvieren noticia de algún delito público, estarán obligados a denunciarlo inmediatamente al Ministerio Fiscal, al Tribunal competente, al Juez de instrucción y, en su defecto, al municipal o al funcionario de policía más próximo al sitio, si se tratare de un delito flagrante...” Actuación que como primera consecuencia en el ámbito tributario interrumpiría la prescripción -art.68.1.b LGT(2003)- en relación al derecho de la Administración -art.66.a) LGT (2003)- a determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación.

¹⁸⁸⁴ Señala en este sentido IGLESIAS CAPELLAS, J. (2013) que “habida cuenta de que no se ha iniciado ningún procedimiento administrativo, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación se desarrollarán por el Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección (...) lo que a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 32.2 del RST, no se requiere el seguimiento de una tramitación reglada, sino que bastará con los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.” *La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.* Pág.127

La LGT(2003) establece por medio del artículo 95.3, el único supuesto general ante el que la Administración debe practicar el traslado o remisión de unos hechos de posible carácter delictivo al advertir una *noticia criminis*, sin bien, y no descartando a priori que puedan quedar recogidos en este precepto aquellos supuestos que, advertidos antes del inicio de un procedimiento para la aplicación de los tributos puedan revertir un supuesto componente delictivo, con carácter general lo entendemos referido a aquellos otros delitos que por motivo de cualquier actuación tributaria puedan ser conocidos por la Administración, aunque de alguna forma pudieran tener relación con el hecho tributario. Por tanto, no sería posible afirmar con rotundidad que el artículo 95.3 establezca una obligación taxativa de traslado o remisión para la Administración tributaria, en caso de que la sospecha delictiva lo sea sobre hechos que revistan una previa naturaleza tributaria, desde el momento en que la referencia genérica que a “delito” realiza el artículo 95.3 podría excluir aquellos que tengan un componente tributario; como tampoco consideramos posible afirmar con rotundidad, por motivo de esta referencia genérica, que el legislador no haya pretendido con este precepto establecer que la Administración procederá al traslado o remisión si la «apreciación» delictiva lo es sobre hechos de naturaleza tributaria, y se produce antes del inicio de un procedimiento tributario¹⁸⁸⁵.

En este escenario, en que la sospecha surge en la Administración con carácter previo al inicio de un procedimiento tributario, entendemos aplicable el artículo 262 de la LECrim, que establece sin ningún género de dudas la obligación de poner “*inmediatamente*” en conocimiento del Ministerio Fiscal o de la Jurisdicción penal la “*noticia*” delictiva, si bien y en relación a hechos que puedan tener una naturaleza tributaria, el traslado o remisión podría entenderse sujeta con carácter previo a la «apreciación» que la Administración tenga sobre esos hechos¹⁸⁸⁶.

Es obvio que respecto al resto de delitos, la Administración carece de cualquier tipo de habilitación para concretar la entidad delictiva del hecho apreciado más allá de la mera sospecha, cuestión que sin embargo entendemos, podría resultar distinta en relación a los delitos contra la Hacienda Pública, en que la Administración puede tener una particular

¹⁸⁸⁵ De esta forma, sería ésta la única vía regulada en la norma tributaria por la que la Administración, tiene la obligación de poner en conocimiento de la Jurisdicción penal o del Ministerio Fiscal unos hechos tributarios de presunta naturaleza delictiva, antes del inicio de un procedimiento para la aplicación de los tributos.

¹⁸⁸⁶ No se debe confundir esta actuación con lo dispuesto en el artículo 60.3 del RGGI(2007) que establece que “el personal al servicio de la Administración tributaria pondrá en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal por medio de la autoridad competente los hechos que conozcan en el curso de sus actuaciones que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles”, cuestión distinta a la regulada en el artículo 95.3 de la LGT(2003) en no se menciona que los hechos hayan sido conocidos *en el curso de unas actuaciones*. Disposición que además se completa en que el artículo 98.3.b del RGGI(2007) al establecer que constarán en diligencia “[L]as acciones u omisiones que pudieran ser constitutivas de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada” lo que entendemos distinto, a la relación sucinta de los hechos señalada en el artículo 95.3 de la LGT(2003).

«apreciación» de la virtualidad delictiva, lo que en un momento determinado y, aun sin mediar la instrucción de un procedimiento tributario, significaría que la Administración podría iniciar algún tipo de actuación para establecer si los hechos merecen ser apreciados como delictivos, lo que nos conduciría a entender que «noticia» y «apreciación» no son conceptos sinónimos en cuanto a lo que debe significar el momento del traslado o remisión de los hechos, debiendo prevalecer entendemos -en caso de duda interpretativa- el mandato de la norma orgánica frente a la sustantiva¹⁸⁸⁷.

Si extrapolamos nuestra reflexión al dictado del artículo 180.1 de la LGT(2003), el mandato que contiene significaría que es la «noticia» la que obliga a la Administración a practicar el traslado o remisión y por tanto, a suspender el procedimiento administrativo, lo que convertiría en imposible e incluso contrario a lo dispuesto con carácter orgánico en el artículo 262 de la LECrim, el precepto reglamentario -art.32.2 RGST(2.004)- que desarrolla el artículo 180.1, desde el momento en que el procedimiento *ad intra* no responde al mandato “*inmediatamente*” establecido en la norma orgánica. Para RUIZ GARCIA, del término «estimación» recogido en el artículo 180.1 de la LGT(2003) no se desprende que se exija “*el pleno convencimiento de la existencia del delito*” lo que en relación al artículo 262 de la LECrim y, como entiende que señala la doctrina, la denuncia “*no obliga al denunciante a probar los hechos consignados*”; no obstante, matiza el Autor que la Administración no solo debe poner en conocimiento del órgano judicial “*la existencia del hecho constitutivo de delito, sino que debe suministrador también algún tipo de elemento de prueba*”, dado que en caso contrario y, conforme el artículo 785 bis como el 790.6 de la LECrim, o bien el Ministerio Fiscal puede decretar el archivo de las actuaciones al no revestir el hecho caracteres delictivos, o que el Juez de Instrucción acordar el sobreseimiento de la causa al no apreciar indicios de criminalidad¹⁸⁸⁸. En este caso y bajo nuestra apreciación, podría suceder que una extensión del término «considerar» precisamente justificado por esa necesidad de aportar algún tipo de prueba, llevara a entender que la Administración debiera iniciar algún tipo de actuación con la finalidad de facilitar éstas al Ministerio Fiscal o al Juez de Instrucción, lo que, salvo en circunstancias

¹⁸⁸⁷ La singular delimitación del delito contra la Hacienda Pública a partir de una determinada cantidad, en principio, supone un problema para la Jurisdicción penal en relación a poder dirigir el proceso penal contra el presunto autor -*Vid.* en este sentido nuestro análisis de la prescripción en el Apartado III.II.- de la Tercera Parte de nuestro trabajo- partiendo de que la simple *noticia criminis* no llegue a determinar con la claridad procesal requerida el sujeto, periodo, concepto e importe presuntamente defraudado. Lo que en condiciones normales debería ser resuelto mediante el traslado de la denuncia al Ministerio Fiscal, para que conforme a lo previsto en el artículo 773.2 de la LECrim, practique el mismo o a través de la Policía Judicial “*las diligencias que estime pertinentes para la comprobación del hecho o de la responsabilidad de los partícipes en el mismo.*”

¹⁸⁸⁸ RUIZ GARCÍA,J.R.(2001) Op.Cit.Pág.735-736

derivadas de los datos que la Administración tiene del contribuyente por motivo de las obligaciones de colaboración social, requeriría el inicio de un procedimiento tributario, actuación que como ya hemos señalado no se presenta exenta de dificultad, al mediar ya una sospecha o indicio delictivo.¹⁸⁸⁹

En este sentido, la recepción del artículo 262 de la LECrim en el artículo 180.1 de la LGT(2003) significaría que la «noticia» no adquiere su significado hasta que la Administración «estime» que los hechos pudieran ser constitutivos de delito, lo que permitiría a la Administración una vez que tiene conocimiento de unos hechos presuntamente delictivos, iniciar un procedimiento tributario para determinar si éstos pueden ser «estimados» bajo esa condición; lo que en último lugar significaría que las disposiciones recogidas por la LGT(2003) y el RGST(2004) impiden a la Jurisdicción penal tener conocimiento de la *noticia criminis* en tanto que la Administración tributaria no inicie -y concluya- sus actuaciones para «estimar» la posible transcendencia delictiva de los hechos, lo que no sería ya un simple requisito subjetivo de procedibilidad, sino una cuestión de procedibilidad, con efectos análogos -aunque sin la firmeza entonces exigida- a los establecidos en su día por la LMURF.

Si aceptamos esta última posibilidad, el inicio de un procedimiento tributario con la finalidad de «apreciar» el presunto carácter delictivo de unos hechos, no coincidirá con nuestro planteamiento inicial, por el que las posibles consideraciones delictivas deberían producirse tras el inicio de un procedimiento sancionador en el que el juicio de culpabilidad sería el llamado a estimar el carácter delictivo o no de los hechos¹⁸⁹⁰; lo que conduciría a la disyuntiva de que, desde el momento en que las actuaciones ya no se dirigen a la regularización de la situación tributaria del contribuyente como objetivo primario, sino a «apreciar» la posible naturaleza delictiva de unos hechos, éstas se iniciarían con un objetivo no amparado por las funciones y facultades de la Inspección, además de desaparecer el deber de colaboración que el contribuyente ha de prestar respecto al procedimiento para la aplicación de los tributos. Como señala IGLESIAS CAPELLAS sobre esta cuestión, los procedimientos tributarios no son el cauce establecido para la investigación de las conductas delictivas “*ni siquiera de aquellas conductas que tengan por objeto el incumplimiento general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos,*

¹⁸⁸⁹ “Un comportamiento de estas características por la Administración tributaria supone utilizar el procedimiento de inspección con una finalidad distinta al atribuido por el ordenamiento, y dará lugar a la nulidad de los medios de prueba así obtenidos.” *Ibidem*, Op.Cit.Pág.735

¹⁸⁹⁰ De otra forma es posible, aunque de difícil justificación, que de tener la Administración datos suficientes, se iniciara directamente el procedimiento sancionador -art.210.5 LGT (2003) con la finalidad de establecer el juicio de culpabilidad que diferencia la infracción del delito.

pues la Administración tributaria no forma parte de los Cuerpos y Fuerzas de seguridad del Estado que tienen encomendada la persecución de los delincuentes.”¹⁸⁹¹

A partir de nuestros anteriores planteamientos consideramos que la Administración, una vez conocidos unos hechos sobre los que surja la sospecha delictiva, siempre que esta noticia no proceda de la instrucción de un procedimiento tributario, se encuentra obligada a poner los hechos en conocimiento del Ministerio Fiscal, al objeto de que sea éste el que practique las diligencias pertinentes, o bien ante la Jurisdicción penal, para que sea iniciada la instrucción de la causa¹⁸⁹². En otro caso concurre una cuestión de considerable trascendencia, como es que la Administración, debería poner en conocimiento del contribuyente que la finalidad de las actuaciones es la de determinar si la sospecha a la que ha tenido acceso, reviste la consistencia suficiente para ser apreciada como delictiva, escenario en el que primer lugar el contribuyente, debería considerar ejercer su derecho a no colaborar, puesto que no se encontraría en un procedimiento propiamente tributario, y en segundo lugar evidenciaría que la Administración, está usurpando funciones y competencias típicas y privativas de los Órganos de la Jurisdicción penal¹⁸⁹³.

VI.II.- La sospecha durante la instrucción del procedimiento tributario de aplicación de los tributos.

Tal y como analizamos en su momento la LGT(2003) y el RGGI(2007), establecen tres fases mediante las cuales se ha de desarrollar el procedimiento para la aplicación de los tributos como son el inicio, la instrucción y la resolución. En el presente escenario nos situamos en la fase que se desarrolla una vez notificado el inicio de las actuaciones¹⁸⁹⁴ y, hasta la fase de terminación de éste que situamos en el momento de notificar al contribuyente las actas de inspección, o documento de Gestión, que contiene una propuesta de liquidación.

¹⁸⁹¹ IGLESIAS CAPELLAS,J.(2.013) para quien “La Administración tributaria tiene el deber legal de investigar la realización de «hechos imposables» que puedan permanecer ocultos, pero no de investigar «hechos delictivos»”. Op.Cit.Pág.104 y 105.

¹⁸⁹² En este escenario y, al no surgir la sospecha durante la instrucción de un procedimiento tributario, operaría la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación que correspondiera -de ser sobreseída la causa o absuelto el sujeto-, de acuerdo con el artículo 68.1.b de la LGT(2003).

¹⁸⁹³ Tal y como ya hemos tenido la ocasión de pronunciarnos en otra parte de este trabajo, es precisamente el traslado de los hechos bajo esta condición inicial de sospecha, libre de cualquier acto de valoración previo de la Administración, lo que permite reconocer la prominencia de la prejudicialidad no devolutiva penal que, a los solos efectos de represión y, sin la posibilidad de un acceso previo a la Jurisdicción contenciosa, requiere del Juez penal una concreción de la cuota defraudada o modo de liquidación del importe que debería haber sido satisfecho en su día por el contribuyente.

¹⁸⁹⁴ Lo que debería significar que, el procedimiento se ha iniciado sin una sospecha previa de que los hechos llamados a ser comprobados e investigados pudieran estar afectados de un componente delictivo, puesto que de no ser así, nos encontraríamos en el escenario del apartado anterior.

Durante la tramitación de las actuaciones es posible que la sospecha delictiva nazca a partir del acceso por parte de la Administración a determinados hechos aportados por el contribuyente¹⁸⁹⁵, bajo la obligación de colaborar, lo que inicialmente no debería condicionar los sucesivos trámites del procedimiento, desde el momento en que lo que se está desarrollando son unas actuaciones que tienen como objetivo y finalidad establecer la correcta situación tributaria del contribuyente mediante la singular competencia atribuida a la Administración para la aplicación de los tributos¹⁸⁹⁶. Es más, la posible sospecha de que el importe a que pueda ascender la regularización apunte a un resultado superior al establecido en la norma penal, no tiene porqué significar en esta fase del procedimiento que los hechos pudieran ser considerados delictivos, puesto que de orientar las actuaciones de forma subjetiva hacia esa posible sospecha, en primer lugar se estaría alterando el normal funcionamiento del sistema de aplicación de los tributos, para en segundo lugar, ser exigible conforme al artículo 262 de la LECrim que, “*inmediatamente*” hayan de ser puestos en conocimiento de la Jurisdicción penal o del Ministerio Fiscal los hechos sobre los que recae la “*noticia*”¹⁸⁹⁷.

Como decimos, la sospecha o indicio en el transcurso de las actuaciones no debe incidir en el desarrollo del procedimiento, a menos que sobre éstos, y antes de alcanzar la fase en que es posible cuantificar la obligación material tributaria, no albergue duda alguna la Administración del carácter presuntamente delictivo que converge en los hechos -lo que como decimos exigiría la paralización y traslado de las actuaciones-, sino que con carácter general y, por la naturaleza del procedimiento, las actuaciones deberían continuar hasta alcanzar la cuantificación del importe que, de acuerdo al hecho imponible y a las normas que establecen su tributación, considere la Administración que regulariza la situación

¹⁸⁹⁵ En el mismo sentido anterior, si la Administración ya tiene a sus disposición diversos documentos de los que puede desprenderse una inicial sospecha delictiva y, espera a que con lo que el contribuyente aporte pueda confirmar ésta, no situaría también en el primer escenario.

¹⁸⁹⁶ Como señala FALCON y TELLA,R.(2004) la paralización no procede “salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del proceso penal (por ejemplo por existe dudas sobre la titularidad de los bienes, o sobre la existencia de algún tipo de simulación), pero no cuando simplemente se dude si ha existido dolo o si este abarca la totalidad del descubierto” puestos que como dice el Autor, esto es precisamente “lo que ordena el artículo 10.2 de la LOPJ, frente a la suspensión automática que hasta ahora se viene produciendo.” *La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria*. Pág.6. En este sentido señala ESPEJO POYATO,I.(2013) a través de las ganancias patrimoniales no justificadas, en las que puede concurrir algún tipo de delito previo al de defraudación tributaria (p.ej. cohecho, blanqueo de capitales, tráfico de drogas,...) “[A]quí hay una auténtica prejudicialidad penal, no porque no deban ser sujetas a tributación las ganancias ilícitas, sino porque si lo que procede es el comiso de las mismas difícilmente se va a poder habla de renta imponible.”Op.Cit.Pág.4

¹⁸⁹⁷ Con carácter general y, como señala RUIZ GARCIA,J.R.(2011) “la doctrina ha puesto de manifiesto el peligro de que la Administración tributaria, una vez constatada la realización del hecho punible, lleve a cabo actuaciones de comprobación e investigación en el seno del procedimiento inspector con la finalidad de acumular medios de prueba que aportarán al posterior proceso penal para fundamentar la sentencia de condena; al actuar de esta manera, se eludirían las limitaciones establecidas en el proceso penal mediante el subterfugio de realizar en el procedimiento inspector actuaciones que por su naturaleza deberían llevarse a cabo en el proceso penal.” Op.Cit.Pág.735.

tributaria del contribuyente. Hasta aquí, cualquier componente subjetivo que permita establecer un posible delito contra la Hacienda Pública, no debe participar en estas actuaciones si el procedimiento tributario obedece a su objeto y finalidad¹⁸⁹⁸.

Una vez que es posible proceder a cuantificar el importe que regulariza la situación tributaria del contribuyente, podrían plantearse dos situaciones:

1ª.- Que el actuario y, a la vista de los hechos y del importe, estime que existe un posible delito contra la Hacienda Pública y proceda a comunicar a su superior jerárquico la sospecha¹⁸⁹⁹. En esta situación entendemos, el traslado del tanto de culpa o remisión de las actuaciones, no se debería producir al amparo del procedimiento que establece el artículo 32.2 del RGST(2.004) en desarrollo del artículo 180.1 de la LGT(2003), sino conforme a la inmediatez exigida por el artículo 262 de la LECrim, desde el momento en que la Administración dispone únicamente de la «noticia objetiva» de un posible delito¹⁹⁰⁰, careciendo en teoría de elementos suficientes para entablar el juicio de culpabilidad que de forma necesaria entendemos ha de ser sustanciado por medio de un procedimiento sancionador, de modo que, practicar este juicio a partir de los datos objetivos ofrecidos por el contribuyente, sin ninguna otra actividad probatoria de carácter administrativo, significaría que éstos están siendo utilizados para una finalidad distinta -y en un momento procedimental anterior- a la que fueron aportados por éste, bajo la obligación de colaborar

¹⁸⁹⁸ Como ya hemos tenido la ocasión de señalar, deuda tributaria y cuota defraudada no comulgan con una identidad necesariamente inseparable. Como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia 57/2010, de 4 de octubre -FDº7- “No cabe duda que una cosa es la cuantía mínima de lo defraudado necesaria para incidir en el tipo penal descrito en el art. 305 CP y otra muy distinta, una vez superado ese umbral, la determinación del quantum de la responsabilidad que por la conducta realizada es exigible al infractor.” Para CHOCLAN MONTALVO,JA(2011) “la cuantía de la cuota dolosamente defraudada debe ser determinada por el juez penal, de modo que la cuota tributaria devengada, la cuota eludida y la cuota defraudada pueden no coincidir en el caso concreto, pues lo única relevante es el perjuicio dolosamente producido e imputable objetivamente a la acción u omisión del autor.” *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Pág.189. Anteriormente ya había afirmado el Autor que “El principio *non bis in idem* solo excluye la dualidad de sanciones, penal y administrativa, no la dualidad de actuaciones con diferente objeto, por lo que en puridad solo debe suspenderse el procedimiento administrativo sancionador” considerando el Autor que en este caso “no hay riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme en el caso de continuación del procedimiento de liquidación, incluso después de haber agotado la jurisdicción contenciosa-administrativa, en atención a los diferentes objetos procesales, y los diferentes conceptos de la cuota defraudada y la cuota tributaria devengada.” *La incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Pág.1581. De esta opinión es también GARCIA DIEZ,C.(2006) cuando afirma que “[L]a activación del tanto de culpa durante la tramitación del procedimiento sancionador tributario permitiría la intervención paralela de las jurisdicciones contenciosa y penal sobre una misma realidad, abordada desde perspectivas y fundamentos jurídicos distintos, que encuentran fundamento en su diferente objeto procedimental (cuota tributaria regularizada) y procesal (cuota defraudada). Op.Cit.Pág.200

¹⁸⁹⁹ Como decimos, esta actuación no debería producirse durante la instrucción del procedimiento, sino una vez iniciado el procedimiento sancionador que es en el que debe ser analizado el ámbito de la culpabilidad que confluye junto al resultado económico de la regularización.

¹⁹⁰⁰ En caso contrario, y como ya explicamos en su momento, toda regularización tributaria de la que pueda derivar un importe que supere el umbral económico del tipo penal debería ser puesta en conocimiento de la Jurisdicción penal, o del Ministerio Fiscal, con independencia del componente subjetivo que la rodee.

al objeto de establecer su correcta situación tributaria; juicio de culpabilidad cuya sustanciación y, de producirse únicamente sobre los elementos objetivo de la presunta defraudación, debería ser practicado en sede penal, donde acusado y acusación deben desplegar los medios de prueba que, sobre el componente subjetivo, tengan por pertinentes¹⁹⁰¹.

2ª.- Que el actuario, una vez obtenidos los datos suficientes que permitan establecer la regularización tributaria, de trámite de audiencia al contribuyente y, a la vista de las manifestaciones que éste tenga por conveniente emitir así como al resto de documentos que estime pertinentes aportar, redacte el acta con la propuesta de liquidación y proceda a su notificación, permitiendo el inicio del periodo de alegaciones que, conlleve la finalización de la fase de instrucción del procedimiento. Esta forma de proceder, aunque pudiera ser la que represente un mayor rechazo¹⁹⁰² si en el actuario ya hubiera nacido la sospecha delictiva al momento de practicar la cuantificación y propuesta de liquidación, es sin embargo la que por ahora responde de manera más precisa al procedimiento tributario de comprobación e investigación regulado en la LGT(2003), en el RGGI(2007) e inicialmente respetado, por el RGST(2004).

Comenzando por el artículo 180.1 de la LGT(2003), no se puede afirmar con rotundidad que no se pueda emitir una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa¹⁹⁰³, puesto que el mandato consiste en practicar este traslado o remisión, una vez que la Administración «estime» que la «infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública», siendo posible que esta «estimación» se produzca no en el procedimiento de regularización, sino durante el desarrollo del sancionador. En este sentido y desde la literalidad del precepto, es precisamente la remisión al concepto «infracción» -dado que en otro caso el legislador hubiera optado por otra expresión como, cuando la Administración «estime que los hechos pudieran ser constitutivos de delito»-, lo que entendemos que ha de llevar a la Administración a establecer, en primer lugar el tipo de infracción cometida, y en segundo lugar, si es o no posible exigir responsabilidad por motivo de la de infracción tipificada, lo que no es posible alcanzar, entendemos, sino es

1901

¹⁹⁰² Conforme a lo establecido en el artículo 32.2 del RGST(2004) y la jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo, es precisamente esta liquidación la que debe ser omitida. En relación a la emisión o no de una liquidación, así como a la deficiente regulación que articula el RGST(2004) sobre las ya emitidas, *Vid.* RUIZ GARCÍA, J.R.(2.011) Op.Cit.Pág.751-754.

¹⁹⁰³ Comenzando a ser la tendencia precisamente a la practica de una liquidación previa a este traslado o remisión, como hemos tenido la ocasión de establecer en el Apartado VII.- de la Cuarta parte de nuestro trabajo.

mediante la instrucción de un procedimiento sancionador¹⁹⁰⁴. Otra cuestión, es que la Administración con relativa habitualidad, y ante supuestos de delito contra la Hacienda Pública, omite la sucesión lógica de procedimientos, y traslade al de regularización la valoración subjetiva de la posible culpabilidad percibida sobre los hechos, lo que no significa más que el resultado de no aceptar la separación de procedimientos, y practicar el traslado del tanto de culpa utilizando las bondades del antiguo artículo 77.6 de la LGT(1985-1995)¹⁹⁰⁵.

Si nos dirigimos al artículo 183 del RGGI(2007)¹⁹⁰⁶, cuando el órgano inspector considere obtenidos los datos y pruebas necesarios para fundamentar la propuesta de regularización, notificará el trámite de audiencia¹⁹⁰⁷ previo a la formalización de las actas,

¹⁹⁰⁴ Procedimiento durante el cual, y una vez observada que la culpabilidad del sujeto trasciende de la simple negligencia, es cuando debe valorar si el elemento objetivo y subjetivo permiten «estimar» en conjunto, que no se está en presencia de una posible infracción tributaria, sino ante un presunto delito contra la Hacienda Pública.

¹⁹⁰⁵ No se debe olvidar, pese al esquema de nuestra exposición que, la vulneración del principio *non bis in idem* -procedimental y material- y la autoincriminación del contribuyente, es lo que precisamente se trata de evitar al paralizar las actuaciones, si bien, y a la vista del desarrollo del artículo 32.2 del RGST(2004), es evidente que la Administración pese a la apariencia, lo único suspende es la liquidación y la imposición de la sanción, quedando ambos principios -desde nuestra posición- expuestos a la vulneración al realizar la Administración unas actuaciones a través de un procedimiento *ad intra*, sin la comunicación al contribuyente y, sin la previa suspensión del procedimiento, siendo precisamente a través de un fiel cumplimiento del objetivo y finalidad de cada uno de los procedimientos tributarios regulados, donde encontramos una de las posibles soluciones que impide los efectos que señalamos.

¹⁹⁰⁶ Que viene a desarrollar el trámite de audiencia establecido en el artículo 156 y 157 de la LGT(2003) “1. Con carácter previo a la firma del acta de conformidad se concederá trámite de audiencia al interesado para que alegue lo que convenga a su derecho.”

¹⁹⁰⁷ Trámite en no existe obligación alguna para la Administración de indicar al contribuyente cual es el resultado de las actuaciones, siendo generalmente acordada de forma verbal, la conformidad o disconformidad con la que habrá de ser formalizada el acta. Establece el Artículo 96 del RGGI(2007): “1. Durante el trámite de audiencia se pondrá de manifiesto al obligado tributario el expediente, que incluirá las actuaciones realizadas, todos los elementos de prueba que obren en poder de la Administración y los informes emitidos por otros órganos. Asimismo, se incorporarán las alegaciones y los documentos que los obligados tributarios tienen derecho a presentar en cualquier momento anterior al trámite de audiencia, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente propuesta de resolución o de liquidación. En dicho trámite, el obligado tributario podrá obtener copia de los documentos del expediente, aportar nuevos documentos y justificantes, y efectuar las alegaciones que estime oportunas. En los procedimientos en los que se prescinda del trámite de audiencia por estar previsto un trámite de alegaciones posterior a la propuesta de resolución o de liquidación, la Administración tributaria notificará al obligado dicha propuesta para que efectúe las alegaciones que considere oportunas y en dicho trámite será de aplicación lo dispuesto en los párrafos anteriores. 2. Si antes del vencimiento del plazo de audiencia o, en su caso, de alegaciones, el obligado tributario manifestase su decisión de no efectuar alegaciones ni aportar nuevos documentos ni justificantes, se tendrá por realizado el trámite y se dejará constancia en el expediente de dicha circunstancia. 3. Se podrá prescindir del trámite de audiencia o, en su caso, del plazo para formular alegaciones, cuando no figuren en el procedimiento ni sean tenidos en cuenta en la resolución otros hechos ni otras alegaciones y pruebas que las presentadas por el interesado. Cuando de acuerdo con lo previsto en el párrafo anterior se prescinda del plazo para formular alegaciones, se prescindirá, asimismo, de la notificación al obligado tributario de la propuesta de resolución o de liquidación. 4. Una vez realizado el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones no se podrá incorporar al expediente más documentación acreditativa de los hechos, salvo que se demuestre la imposibilidad de haberla aportado antes de la finalización de dicho trámite, siempre que se aporten antes de dictar la resolución. 5. Concluido el trámite de audiencia o, en su caso, el de alegaciones, el órgano competente para la tramitación elevará al órgano

tras el cual y, notificadas las anteriores, se abrirá el plazo de alegaciones que una vez concluido, permite tener por finalizada *-a priori-* la instrucción del procedimiento de comprobación e investigación. No recoge el RGGI(2007) la paralización de las actuaciones por motivo de la estimación delictiva surgida del procedimiento de regularización¹⁹⁰⁸, entendiéndose que este procedimiento queda independizado y liberado de cualquier acepción que por una acción u omisión del contribuyente pueda llegar a ser calificada de infracción; independencia y liberación que igualmente entendemos debiera predicarse frente a posibles situaciones de delito contra la hacienda Pública.

Si nos dirigimos al RGST(2004) su inicial exposición ya nos advierte que el régimen sancionador se caracteriza fundamentalmente por “*la separación conceptual entre deuda tributaria y sanción tributaria*” por “*la aplicación de los principios generales en materia sancionadora consagrados en la Constitución*” así como por “*la especial relevancia otorgada al aspecto subjetivo de la infracción*”, de lo que en principio entendemos y, a diferencia de la situación anterior en que regularización y sanción coincidía bajo el signo de un único procedimiento, obliga ahora a iniciar un procedimiento sancionador para el caso de que los hechos contemplados en el expediente administrativo de regularización puedan significar algún tipo de infracción tributaria. En este mismo sentido, el procedimiento sancionador desarrollado por el RGST(2004) es un procedimiento distinto y posterior al de comprobación e investigación¹⁹⁰⁹, lo que debería

competente para resolver, previa valoración de las alegaciones que, en su caso, se hayan efectuado, la propuesta de resolución o de liquidación.”

¹⁹⁰⁸ Con carácter general establece el artículo 95.3 del RGGI(2007) que el personal al servicio de la Administración, por medio de la autoridad competente, pondrá en conocimiento de la autoridad judicial o del Ministerio Fiscal los hechos que, conocidos e través de sus actuaciones “que puedan ser constitutivos de delitos no perseguibles únicamente a instancia de la persona agraviada”; no se refiere el precepto a la paralización o suspensión de las actuaciones, ni determina cual es la “autoridad competente”, entendiéndose que por autoridad no deberían ser entendidos los órganos de la Administración tributaria, que en su caso y como dispone el artículo 142.4 de la LGT(2003) podrían ser “los funcionarios que desempeñen funciones de inspección”, puesto que esta condición, entendemos, es únicamente cuando desarrollen estas funciones, y no es precisamente la noticia recibida por el personal al servicio de la Administración, los que les autoriza a iniciar las actuaciones.

¹⁹⁰⁹ Salvo para los casos de renuncia a la tramitación separada. Señala el artículo 208 de la LGT(2003) “El procedimiento sancionador en materia tributaria se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley, salvo renuncia del obligado tributario, en cuyo caso se tramitará conjuntamente. 2. En los supuestos de actas con acuerdo y en aquellos otros en que el obligado tributario haya renunciado a la tramitación separada del procedimiento sancionador, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con la normativa reguladora del mismo, conforme se establezca reglamentariamente. En las actas con acuerdo, la renuncia al procedimiento separado se hará constar expresamente en las mismas, y la propuesta de sanción debidamente motivada, con el contenido previsto en el apartado 4 del artículo 210 de esta ley, se incluirá en el acta con acuerdo.” Desarrolla el artículo 21 del RGST(2004) que “1. Como regla general, la imposición de sanciones tributarias se realizará mediante un procedimiento separado del procedimiento de aplicación de los tributos, de acuerdo con lo dispuesto en la sección 2.a de este capítulo. 2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, en los supuestos en que el interesado renuncie a la tramitación separada del procedimiento sancionador y en los supuestos de actas con acuerdo, las cuestiones relativas a las infracciones se analizarán

significar que para el inicio de éste, como paso previo debería haber quedado resuelto el de comprobación e investigación¹⁹¹⁰.

En virtud de lo anterior, y de acuerdo a las dos situaciones anteriormente identificadas en fase de instrucción del procedimiento y, dependiendo de la decisión que adopte la Administración, es posible identificar los siguientes efectos:

1º.- Si las actuaciones de comprobación e investigación se paralizan -todavía no se suspenden- porque la sospecha o indicios advertidos por el actuario tienen entidad suficiente, quiere decir que la Inspección no puede continuar sus actuaciones hasta alcanzar los elementos suficientes que a su juicio permiten formular una propuesta de resolución, sin invadir competencias de la Jurisdicción penal, y vulnerar los derechos del contribuyente, lo que en lógico proceder debería significar la practica del traslado o remisión, y proceder a la suspensión del procedimiento. Suspensión que en primer lugar no permitiría dar trámite de audiencia alguno al contribuyente, al no existir propuesta de liquidación; en segundo lugar, la fase de instrucción no estaría finalizada permitiendo la continuación de las actuaciones de ser devuelta la causa¹⁹¹¹; y en tercer lugar, no sería

en el correspondiente procedimiento de aplicación de los tributos de acuerdo con su normativa reguladora y con lo dispuesto en la sección 3.a de este capítulo.”

¹⁹¹⁰ En este sentido, establece la LGT -art.209 LGT(2003)- que “[E]l procedimiento sancionador en materia tributaria se iniciará siempre de oficio, mediante la notificación del acuerdo del órgano competente”, así como que -art.210.2 LGT(2003)- la incorporación con carácter previo a la propuesta de resolución de “[L]os datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador...”, siendo el plazo para iniciar el procedimiento de tres meses -art.209.2 LGT(2003) y art.25.1 RGST(2004) “desde que se hubiera notificado o entendiese notificada la correspondiente liquidación o resolución”, de lo que *a priori* se debería de entender que, para iniciar el procedimiento sancionador, es necesario por un lado que el de regularización haya quedado resuelto, partiendo de que es preciso tener un liquidación provisional o definitiva sobre la que valorar la posible infracción, al igual que poder disponer de los datos que hasta un momento anterior han estado siendo utilizados en el de regularización. No obstante, el RGST(2004) establece en su artículo 22.5 que “[S]e iniciarán tantos procedimientos sancionadores como propuestas de liquidación se hayan dictado”, para determinar -art.22.3.a RGST(2004) que, en los casos de que el sancionador tenga su origen en uno anterior de Inspección, el inicio de este procedimiento -art.25.1 RGST(2004)- podrá ser autorizado por el Inspector-jefe “en cualquier momento del procedimiento de comprobación e investigación o una vez finalizado éste”, lo que permitiría iniciar un procedimiento sancionador a partir de la propuesta de liquidación, sin esperar a la conclusión del trámite de audiencia del de regularización, lo que entendemos, sin colisionar de forma directa con lo establecido por la LGT(2003), iría en contra de la separación de procedimientos, al tratar de sustanciar de forma conjunta, aunque en expedientes separados, tanto la resolución de la liquidación, como la resolución de la sanción, cuando además con carácter general -art.211 LGT(2003) y art.24 RGST(2004)-, es el mismo órgano el competente, tanto para instruir, como para resolver ambos procedimientos. A esto se ha de unir, la inseguridad de iniciar un procedimiento sancionador, estando pendiente la decisión del órgano competente para liquidar, que durante el plazo preceptivo puede acordar la realización de otras actuaciones complementarias, que de alguna forma podrían afectar al motivo por el que se acordó el inicio del sancionador.

¹⁹¹¹ Siendo esta una causa justificada de interrupción de las actuaciones, que conforme al artículo 150.4 de la LGT(2003) “Cuando se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal de acuerdo con lo previsto en el apartado 1 del artículo 180 de esta ley, dicho traslado producirá los siguientes efectos respecto al plazo de duración de las actuaciones inspectoras: a) Se considerará como un supuesto de interrupción justificada del cómputo del plazo de dichas actuaciones. b) Se

posible iniciar el procedimiento sancionador al no tener, ni liquidación sobre la que tipificar la infracción, ni posibilidad de valorar el elemento subjetivo, al quedar este juicio encomendado al Juez penal. En esta situación, la conexión entre el procedimiento y el proceso, no requeriría el desarrollo de un procedimiento adicional -como el dispuesto en el art.32.2 del RGST(2004)- por parte de los órganos de la Inspección de los tributos, desde el momento en que la sospecha delictiva equivale a una “*noticia*”, que “*inmediatamente*” ha de ser puesta en conocimiento de la Jurisdicción penal, entendiéndose que, cualquier actividad de los órganos de la Inspección debe quedar relegada, como establece el artículo 95.3 de la LGT(2003), a “*deducir una relación circunstancia de los hechos que estimen constitutivos de delito*”, o de considerar la “*noticia*” con la suficiente consistencia, formular querrela contra el contribuyente.

2º.- De continuar las actuaciones hasta el momento en que es posible formular una propuesta de liquidación, quiere decir que, o bien no se han advertido sospechas o indicios de delito hasta el momento de la cuantificación, o bien esas sospechas o indicios surgen con el resultado económico que arroja ésta¹⁹¹², lo que podría evidenciar que ha sido necesaria la participación del contribuyente -o bien se ha mantenido a éste en la ignorancia- para contrastar la posible naturaleza delictiva, a través de los documentos o manifestación que a éste se le hayan requerido, bajo la obligación de colaborar. En esta situación, y tras la separación de los procedimientos, resulta obvio que, la posible naturaleza delictiva al igual que lo sería la infractora, es una cuestión independiente y posterior a la regularización tributaria que la Inspección puede proponer. De esta forma y, teniendo la Administración datos suficientes para cuantificar el importe que representa la regularización de la situación tributaria del contribuyente, en contra de lo dispuesto en el

considerará como causa que posibilita la ampliación de plazo, de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1 de este artículo, en el supuesto de que el procedimiento administrativo debiera continuar por haberse producido alguno de los motivos a los que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley.”, con la previsión también recogida en el apartado quinto del mismo artículo “Lo dispuesto en el párrafo anterior también se aplicará a los procedimientos administrativos en los que, con posterioridad a la ampliación del plazo, se hubiese pasado el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se hubiera remitido el expediente al Ministerio Fiscal y debieran continuar por haberse producido alguno de los motivos a que se refiere el apartado 1 del artículo 180 de esta ley. En este caso, el citado plazo se computará desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento.”

¹⁹¹² No se ha de descartar, y que bajo nuestra opinión es lo que realmente sucede, que la Administración en cualquier momento de la instrucción observe la sospecha o indicio, y mantenga el curso normal de las actuaciones de cara al contribuyente. En este caso, la vulneración de derechos podría ser patente, al igual que la vulneración del *non bis in idem* pudiera ser una realidad, lo que sin embargo no es posible afirmar por el simple hecho de la continuación de las actuaciones una vez nacida la *noticia criminis*. De esta forma y, una vez que la Administración ha sido la que ha decidido actuar en estas condiciones, no sería la solución -entendemos- recurrir a la omisión de la liquidación, sino que precisamente lo procedente es exigir la emisión de ésta, siendo la Administración la que en un escenario posterior deba decidir, que documento o prueba utiliza, no para regularizar la situación tributaria del contribuyente, sino para tratar de demostrar su culpabilidad sin incurrir en la vulneración de los dos principios mencionados.

artículo 32.2 del RGST(2004) entendemos que, no es un informe¹⁹¹³ el que debe emitir el actuario del procedimiento tributario para constatar las evidencias delictivas, sino la propuesta de liquidación¹⁹¹⁴. A partir de ésta, deberían suceder el resto de trámites hasta que finalice la instrucción de las actuaciones, dando en ese momento traslado del expediente administrativo al órgano competente que deba decidir sobre la propuesta de liquidación¹⁹¹⁵; desarrollo que entendemos justificado desde el momento en que la propuesta del actuario contenida en el acta, es susceptible de distintas actuaciones posteriores que pueden ser acordadas por el órgano competente, por lo que la cuantificación definitiva del importe de la regularización mantendría cierta inseguridad en tanto es confirmada o no por éste. En caso contrario, es decir de proceder como desarrolla el artículo 32.3 del RGST(2004) antes de la propuesta de liquidación “*a completar o ultimar el expediente*”¹⁹¹⁶, nos encontraríamos en una situación un tanto incierta, desde el momento en que, la sospecha delictiva ya ha sido advertida, por lo que cualquier actuación en el procedimiento tributario dirigida con esta finalidad debería ser puesta en conocimiento no solo del contribuyente, sino “*inmediatamente*” de la Jurisdicción penal,

¹⁹¹³ Si el procedimiento ha llegado hasta la fase en que es posible la cuantificación, ya no es posible practicar una “relación sucinta de los hechos” conforme al artículo 95.3 LGT(2003), sino que lo procedente sería emitir el informe en el que se hagan constar los motivos de la apreciación delictiva; no obstante, este informe, contendría una valoración que respondería más a juicio de posible culpabilidad que a la cuantificación singular de la aritmética resultante de las actuaciones, así como los fundamentos de derecho que la motivan, lo que por su naturaleza y características lo sitúan como un documento más típico del procedimiento sancionador.

¹⁹¹⁴ De acuerdo al artículo 153.c de la LGT(2003) las actas de inspección, en la que se recoge la propuesta de liquidación, deberán contener al menos “[L]os elementos esenciales del hecho imponible o presupuesto de hecho de la obligación tributaria y de su atribución al obligado tributario, así como los fundamentos de derecho en que se base la regularización”, siendo el informe que se acompañe al expediente que se ponga de manifiesto al contribuyente, el que establece para situaciones de disconformidad el art.188.1 RGGIT(2007), y no el que en el artículo 32.2 del RGST(2004).

¹⁹¹⁵ Momento a partir del cual y, con independencia al momento del traslado o remisión que pudiera producirse por motivo de la «estimación delictiva» que se sustancie en un posterior procedimiento sancionador, permitiría la adopción de las medidas cautelares previstas en el artículo 81.4 de la LGT(2003) siendo ya la cuestión infractora o delictiva una circunstancia a valorar de forma posterior, juicio y decisión al que no afectaría la premura que en otras circunstancias -bajo una regulación anterior- ocasionaba una dilación del procedimiento, e incluso del proceso, que veían finalmente imposibilitada la acción de cobro por parte de la Administración, o en su caso de la Jurisdicción penal para ver satisfecho el resultado de la responsabilidad civil derivada del delito. Sobre las medidas cautelares ante el delito contra la Hacienda Pública, *Vid.* MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2013) *Sobre las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias*, Pág.205-209; PARRA BENITEZ, F.(2013) *Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre*; URIOL EGIDO, C.(2014) *Cuestiones pendientes sobre la adopción de medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda tributaria en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública*.

¹⁹¹⁶ El artículo 32.3 del RGST(2004) recogía en su redacción original (BOE N°260, de 28 de octubre de 2004) que el jefe del órgano administrativo competente puede devolver el “expediente a quien se lo hubiera remitido para lo ultime o complete en vía administrativa...”. La redacción del artículo 32.3 del RGST(2004), según redacción del artículo 3 del RD 1804/2008, de 3 de noviembre (BOE N°278, de 18 de noviembre) establece que, el jefe del órgano administrativo “podrá ordenar completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su remisión”, sin hacer ya mención a que esta actuación haya de ser en vía administrativa.

con la particularidad además, de que estas actuaciones ya no tendría una finalidad dirigida a la regularización de la situación tributaria del contribuyente que hasta el momento se desarrollaban y que no se encuentran suspendidas, sino a establecer ciertos aspectos relacionados con el presunto carácter defraudatorio de todo o parte de la cuota consignada en la propuesta de liquidación; lo que al final significaría que, mediante un Reglamento se podría estar invadiendo, lo que otro desarrolla para una finalidad previa y distinta a la sancionadora, y por tanto a unificar de nuevo y, solo para los casos de posible delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento de regularización y el sancionador, lo que a todas luces y permaneciendo aún los hechos en sede tributaria, vulneraría desde cualquier óptica los derechos del contribuyente.

En el escenario que hemos analizado, entendemos que la sospecha o indicio que de manera singular recae sobre el elemento económico que integra el tipo penal, si bien puede ser un primer síntoma de la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública, éste requiere algo más que el simple incumplimiento de la obligación del deber, siendo exigible que concurra un plus de voluntad o intencionalidad; cuestión de índole subjetiva que entendemos, requiere de un juicio valorativo que aborde con mayor intensidad la sospecha o indicio que, a partir de la separación de los procedimientos no consideramos posible alcanzar por la Administración si se respetan los principios y reglas que deben de operar en el procedimiento de comprobación e investigación, debiendo se a través de la instrucción - como posteriormente veremos- del procedimiento sancionador que es el legalmente regulado para, con los principios reconocidos, y con la participación del contribuyente, establecer el grado de culpabilidad que conlleva la infracción tipificada¹⁹¹⁷. Juicio de culpabilidad que, de transgredir la simple negligencia y quedar así propuesta por el instructor, es cuanto debería la Administración esclarecer en beneficio del contribuyente,

¹⁹¹⁷ Entre otros, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional en este sentido, “[J]unto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello...”. STC N°120/2005, de 10 de mayo. “[E]n efecto, en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto”. STC N°57/2010, de 4 de octubre, FDº9. Como señala CHOCLAN MONTALVO, J.A. (2011) “[L]a defraudación no puede ser equivalente al mero quebranto de la Hacienda Pública; por el contrario expresa una determinada modalidad del comportamiento -utilización de medios fraudulentos- idóneo para producir e perjuicio a la Hacienda Pública. El delito fiscal no puede requerir menor desvalor de acción que la infracción tributaria. Es decir, no solo debe considerarse en el supuesto de hecho que existe infracción administrativa, sino que al menos en el delito fiscal deben hallarse otros elementos que permitan la calificación del hechos como infracción tributaria muy grave, y además un plus de desvalor.” Op.Cit.Pág.83

los elementos que pudieran permitieran excluir la posible trascendencia delictiva de los hechos observados, para así evitar un posible proceso penal¹⁹¹⁸.

VI.III.- La sospecha durante la resolución del procedimiento de aplicación de los tributos.

El tercer escenario que planteamos, queda situado a partir de la finalización de la instrucción del procedimiento de comprobación e investigación, una vez que el órgano competente recibe el expediente administrativo sobre el que ha de emitir una resolución en relación tanto, a la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección como, a las alegaciones y documentos que en su caso el contribuyente haya considerado pertinentes aportar en el trámite de audiencia.

De forma habitual, sin descartar las posibles actuaciones que posteriormente detallaremos, el órgano competente para liquidar confirmará la propuesta de liquidación contenida en el acta suscrita entre actuario instructor y contribuyente¹⁹¹⁹. En este escenario, no se ha de descartar que una vez formulada y notificada la propuesta de liquidación, el actuario no hubiera observado indicios delictivos, y sea en esta fase en la que el órgano competente para liquidar advierta esta circunstancia, lo que conforme a lo establecido en el artículo 153.g de la LGT(2003)¹⁹²⁰, significaría que donde el actuario no ha observado estos indicios -pese a la posible infracción tributaria- el órgano competente para liquidar considera que si los hay¹⁹²¹. Ante esta situación, el problema que se plantearía es si el

¹⁹¹⁸ En este sentido tiene escrito GARCIE DÍEZ,C.(2006) “la Administración tributaria debe tener completo conocimiento de la situación tributaria del obligado tributario antes de ejercitar el tanto de culpa, y para ello debe desarrollar con normalidad y hasta el final las funciones propias (de regularización fiscal) que tiene encomendadas. De ahí que no podamos valorar positivamente los supuestos de suspensión anticipada de los procedimientos tributarios por sospechar la existencia de delito fiscal. La Agencia Tributaria no puede sospechar sino que debe regularizar en los procedimientos tributarios que sustancia” considerando el Autor que “[L]a culminación del procedimiento se convierte en este plano en una garantía adicional del obligado tributario. En efecto, solo cuando la Administración ha desarrollado hasta su fin las actuaciones propias de la regularización tributaria estará en condiciones de valorar en otro estadio (el procedimiento sancionador) la necesidad o no de remitir el expediente administrativo a la vía penal. De esta manera, además, se contribuya evitar infundadas y posibles utilizations abusivas del tanto de culpa en los procedimientos de aplicación de los tributos.” Op.Cit.Pág.195-196.

¹⁹¹⁹ Mas adelante exponemos a pie de página el motivo que nos lleva a esta afirmación.

¹⁹²⁰ Artículo 153.g LGT(2003) “Las actas que documenten el resultado de las actuaciones inspectoras deberán contener, al menos, las siguientes menciones: g) La existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias.”

¹⁹²¹ Siguiendo el esquema procedimental del artículo 32 del RGST(2004), señala IGLESIAS CAPELLA,J.(2013) en relación a esta posible divergencia entre actuario y órgano liquidador, que ““el informe que debe evacuar el órgano competente para dictar la liquidación tendrá por objeto principal desarrollar los criterios en los que se fundamenta la valoración del comportamiento del contribuyente y de su posible consideración como doloso. Si así no se hiciere, se produciría una actuación discrecional, no solo al principio de presunción de inocencia, sino principalmente al derecho constitucional a la defensa...” añadiendo el Autor que “si en el acta el instructor hace constar que, a su juicio, los hechos puestos de manifiesto a lo largo del

órgano competente para liquidar, puede realizar algún tipo de actuación al respecto. La respuesta inmediata sería acudir a practicar el traslado del tanto de culpa o la remisión del expediente, lo que sin embargo no coincide con lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT(2003), desde el momento que no es la sospecha o indicio del actuario, o incluso del órgano competente para liquidar, lo que conlleva a practicar este trámite, sino la «estimación» de la Administración, con la variante que en ésta y, conforme al artículo 32.2 in fine del RGST(2004), la competencia para «estimar» queda encomendada a un órgano distinto a los dos anteriores, lo que de recurrir a esta solución en esta fase del procedimiento, provocaría el desarrollo del procedimiento *ad intra* en el que sin el conocimiento del contribuyente y, sin la suspensión del procedimiento, se llevarían a cabo actuaciones propias de la instrucción sancionadora, y en su caso más cercanas a las practicadas por los órganos de la Jurisdicción penal.

Además, en esta situación, y sin olvidar que nos encontramos en un procedimiento de aplicación de los tributos, la diferencia de opinión entre actuario instructor y órgano liquidador¹⁹²², lo sería en relación a una cuestión que afecta al ámbito de la

procedimiento no constituyen indicios de la comisión de una infracción tributaria, no basta con la elevación de un informe para iniciar los trámites de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, sino que antes será necesario que se ordene la práctica de nuevas actuaciones, con conocimiento formula del obligado tributario, a fin de que se aporten los elementos de probatorios necesarios para rectificar la impresión inicial del equipo o unidad responsable de las actuaciones inspectoras.” Aunque, como señala el Autor -que coincide en este respecto con Ruiz García, J.R.(2.011) Op.Cit.Pág.9- la actuaciones complementarias no lo sean para la búsqueda de pruebas que justifiquen la eventual condena penal, sino “únicamente para disipar las dudas que puedan existir en la Administración tributaria sobre la concurrencia de requisitos para pasar el tanto de culpa”, no es posible para nosotros coincidir en este punto, puesto que estas actuaciones no son sino, adelantar el juicio de culpabilidad a una fase en la que no procede adentrarse en estas cuestiones, que a la postre generan más problemas que soluciones, cuando es el procedimiento sancionador el que está llamado a «disipar» este tipo de dudas, y no en un procedimiento de regularización tributaria en el que el contribuyente, y al no estar aún suspendidas las actuaciones, mantiene el deber de colaboración con una finalidad distinta.

¹⁹²² Situación que consideramos de difícil justificación en relación al ámbito subjetivo, que únicamente señala el indicio de una posible infracción. Si bien la LGT(2003) no regula que el Inspector-jefe, que a la postre es el órgano competente para liquidar, deba autorizar previamente al actuario instructor -salvo para las actas con acuerdo, conforme al art.155.3 LGT(2003) y al art.186.4 RGGI (2007)- para formular la propuesta de liquidación, que en su caso recogerá el indicio de infracción, son las normas de organización de la Inspección de los Tributos, las que regulan esta situación. Así, la Resolución de 24 de marzo de 1.992, sobre organización y funciones de la Inspección de los Tributos, establece -según redacción dada por la Resolución de 27 de noviembre de 2012 (BOE N°288, de 30 de noviembre)- en el apartado Cuatro.1 que las Dependencias Regionales de Inspección de las Delegaciones Especiales de la AEAT tiene entre otras *funciones*: “b) Dirigir y coordinar las actividades de todas las unidades que la integran”, estableciendo para estas Dependencias el apartado Cinco.2 la *competencia* de los Inspectores Jefes para “planificar, coordinar y controlar las actuaciones de los Equipos y Unidades de las correspondientes Dependencias inspectoras” (la cursiva es nuestra), de lo que no es difícil comprender que con carácter general, la propuesta de liquidación que el actuario establezca en el acta de inspección, con carácter previo habrá sido conocida por el Inspector-jefe del equipo o unidad. La Resolución de 7 de mayo de 2014 de la Presidencia de la AEAT (BOE 13 de mayo), que modifica el apartado octavo de la Resolución de 24 de marzo de 1992, establece en su apartado cuarto: “2. Las actas de la Inspección de los Tributos serán firmadas, c) En las Dependencias Regionales de Inspección, y sin perjuicio de lo establecido en las letras siguientes, por el Jefe del Equipo o de la Unidad que haya realizado las actuaciones de comprobación e investigación. 3. 3.1 La asignación de firma supone la autorización del Jefe de Equipo o Unidad para que el actuario que hubiera desarrollado la totalidad de las actuaciones previas a la formalización de las actas pueda firmarlas con el obligado o su representante. El otorgamiento de la asignación de firma implica que el Jefe de Equipo o Unidad expresa su conformidad con

culpabilidad¹⁹²³, por lo que como ya establecíamos en el apartado anterior, y siguiendo nuestra línea de exposición, sería precisamente la resolución del procedimiento de comprobación e investigación, y sin obviar que los datos obtenidos durante la instrucción habrán sido obtenidos bajo la colaboración exigida al contribuyente, lo que debería de permitir mediante la confirmación de la liquidación, el inicio de la instrucción que permitiera, en su fase oportuna, sustanciar la trascendencia y alcance de la sospecha o indicio.

No obstante, el órgano competente para liquidar tiene la potestad de ordenar la practica de una serie de actuaciones para completar el expediente¹⁹²⁴, si bien consideramos que estas actuaciones, y de originarse la sospecha o indicio delictivo en éste, difícilmente podría quedar justificada la realización de cualquier tipo de actuación que no tuviera una finalidad distinta a concretar la propuesta de liquidación establecida por el instructor del procedimiento, considerando que las competencias de este órgano deben quedar comprendidas, por ahora, precisamente en el marco que las definen para el procedimiento de regularización. De esta forma cualquier actuación, incluidas la que modificaran la propuesta original, no consideramos que afectara al procedimiento de regularización, ni en

el contenido de las actas. 3.3 La asignación de firma se otorgará por el Jefe de Equipo o de Unidad atendiendo a las instrucciones que, en su caso, dicte el Director General de la Agencia Tributaria. Sin perjuicio del ejercicio de las funciones de dirección y control que corresponden al Jefe de Equipo o de Unidad durante el desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, la asignación de firma sólo procederá tras efectuar un análisis detallado del contenido de la propuesta de regularización, los documentos, pruebas y alegaciones que obren en el expediente y las precisiones que, en su caso, requiera el Jefe de Equipo o de Unidad del actuario. Si el Jefe de Equipo o de Unidad no estuviera conforme con la propuesta de regularización sometida a su consideración por entender que no es correcta, asumirá él la firma de las actas en que se documente la propuesta de regularización que estime procedente, que serán redactadas de acuerdo con sus instrucciones. 3.4 La asignación de firma debe ser anterior o simultánea a la suscripción del acta y se adjuntará a ésta.”

¹⁹²³ Como señala MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2011), a partir de la separación de procedimientos establecida en el artículo 208.1 de la LGT, y teniendo en cuenta que Tribunal Supremo -Sentencia de 26 de abril de 1996, FDº7, EDJ 1996/2750 -se refirió en su momento a la paralización del procedimiento tributario en su conjunto ante la imposibilidad de alcanzar la fase de liquidación, “creemos que el órgano administrativo sólo está en condiciones de apreciar la posible existencia de un delito fiscal en el desarrollo de la instrucción del procedimiento sancionador en el que, liquidada previamente la deuda tributaria defraudada, habrá de probar la culpabilidad del autor antes de instar la iniciación de un procedimiento judicial.” Op.Cit.Pág.124

¹⁹²⁴ En las actas con acuerdo -art.155.4 LGT(2003) y art.186.7 RGGI(2007)- “Se entenderá producida y notificada la liquidación y, en su caso, impuesta y notificada la sanción, en los términos de las propuestas formuladas, si transcurridos 10 días contados desde el siguiente a la fecha del acta no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar rectificando los errores materiales que pudiera contener el acta con acuerdo.” En las actas de conformidad -art.156.3 LGT(2003) y 187.3 RGGI(2007)- “Se entenderá producida y notificada la liquidación tributaria de acuerdo con la propuesta formulada en el acta si, en el plazo de un mes contado desde el día siguiente a la fecha del acta, no se hubiera notificado al interesado acuerdo del órgano competente para liquidar, con alguno de los siguientes contenidos: a) Rectificando errores materiales. b) Ordenando completar el expediente mediante la realización de las actuaciones que procedan. c) Confirmando la liquidación propuesta en el acta. d) Estimando que en la propuesta de liquidación ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas y concediendo al interesado plazo de audiencia previo a la liquidación que se practique.” En las actas de disconformidad -art.157.4 LGT(2003) y 188 RGGI(2007)- “Antes de dictar el acto de liquidación, el órgano competente podrá acordar la práctica de actuaciones complementarias en los términos que se fijen reglamentariamente.”

su caso a los derechos del contribuyente, siempre y cuando se mantengan en este marco procedimental.

A partir aquí y, manteniendo la literalidad del artículo 180.1 de la LGT(2003), será precisamente el indicio de infracción -que no delito- que se mantenga en el acta de inspección, o que se modifique tras las actuaciones complementarias, lo que justificaría el inicio de un procedimiento sancionador, sin que como venimos señalando, deba ser anticipado el juicio de culpabilidad sobre el indicio de infracción, a un momento anterior como es la terminación del procedimiento de comprobación e investigación.

Como señala RUIZ GARCÍA, cabe admitir que la Administración tributaria funde su convicción sobre la existencia del delito contra la Hacienda Pública entre el periodo de tiempo que media entre la finalización del procedimiento inspector y el inicio del procedimiento sancionador, lo que según el autor y, conforme a lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT(2003) *“parece sugerir que el pase del tanto de culpa o remisión del expediente se producirá siempre en el seno de un determinado procedimiento, excluyendo que tenga lugar en el periodo que transcurre entre ambos procedimientos”*.¹⁹²⁵

VI.IV.- La sospecha en el procedimiento sancionador.

Situados los escenarios anteriores, en los que la posible emisión de una liquidación, en relación al momento de practicar el traslado o remisión de los hechos, no deberían quedar condicionados por la aparición de supuestos de aparente naturaleza delictiva¹⁹²⁶, el escenario que ahora procede analizar es el que sucede al acto de liquidación, cuando el actuario instructor en el acta de inspección, ha señalado la existencia indiciaria de una posible infracción tributaria.

Es más que probable, y tratar de negarlo en la práctica sería una cuestión de difícil justificación¹⁹²⁷, que una vez que se inicia el procedimiento sancionador, los distintos

¹⁹²⁵ Regulación que entiende el Autor corroborada por el artículo 32 del RGST(2004) *“que parece presuponer que la estimación del delito y el pase del tanto de culpa se producirán siempre en el marco de un procedimiento, sea el de aplicación de los tributos o en el sancionador.”* RUIZ GARCIA,J.R.(2011) Op.Cit.Pág.734-735.

¹⁹²⁶ Salvo situaciones, como hemos señalado al inicio de este apartado, en las que la evidencia delictiva sea precisamente la que impide la práctica de una liquidación, al quedar el delito contra la Hacienda Pública supeditado a la sustanciación durante el proceso penal de otros supuestos de presunta naturaleza delictiva o, en aquellas situaciones en las que el elemento objetivo y el subjetivo, por los datos que la Administración conoce con carácter previo al inicio de cualquier actuación de comprobación o investigación, sin ser necesaria la colaboración del contribuyente, advierten ya de la posible existencia del delito.

¹⁹²⁷ Tratar de negar esta realidad, sería como tratar de eliminar de las normas de organización interna de la AEAT las unidades de coordinación en materia de delito fiscal, así como la dependencia jerárquica que existe entre los distintos órganos de la Inspección de los Tributos -*Vid.* art.32.2 in fine del RGST(2004)-, cuando además el inicio del procedimiento sancionador que ha de autorizar el Inspector-Jefe, puede que entre uno de sus objetivos tenga el de disipar las dudas o indicios que hayan sido advertidos por el actuario instructor, o en

órganos de la Inspección de los tributos que hayan tenido acceso al expediente administrativo ya tienen una primera impresión en torno a la posible trascendencia de la infracción señalada por el actuario instructor, lo que significa que de existir cualquier sospecha delictiva, el procedimiento *ad intra* ya se encuentra iniciado¹⁹²⁸, siendo el resultado de éste, y no el del procedimiento sancionador que el órgano competente haya autorizado a iniciar, el que determinará el traslado o remisión de las actuaciones, y por tanto el momento de la suspensión del procedimiento administrativo¹⁹²⁹. No obstante, antes de este posible desenlace, existe en el ordenamiento tributario, regulado con mayor o menor acierto, un procedimiento sancionador que en principio debe responder a los principios que el Reglamento que lo desarrolla reconoce desde sus primeras líneas.

Cuanto en adelante vamos a tratar de situar, respetando nuestra línea de exposición, en nada debería afectar, y consideramos preciso adelantarlo¹⁹³⁰, a la vertiente material y procedimental del principio *non bis in idem*, el *nemo tenetur*¹⁹³¹, e incluso al principio de seguridad jurídica.

La LGT(2003) con carácter general y, partiendo del principio de no concurrencia de sanciones (art.180.1)¹⁹³², regula la instrucción¹⁹³³ del procedimiento sancionador conforme al deber exigido en el artículo 99 de la propia Ley por el que “*la Administración facilitará en todo momento a los obligados tributarios el ejercicio de los derechos y el cumplimiento de sus obligaciones*”, debiendo incorporar -art.210.2 LGT(2003)- los datos, pruebas y

su caso permitir a través del desarrollo de éste «estimar» a la Administración la concurrencia de circunstancias delictivas.

¹⁹²⁸ El inicio de este procedimiento no tiene porqué estar vinculado a un actuación reglada previa de comunicación entre órganos jerárquicos de la Inspección de los tributos, como es el informe que detalla - como preceptivo- el artículo 32.2 del RGST(2004), sino que se iniciará desde el momento en que el actuario instructor, comunique de cualquier forma al Inspector-jefe su particular apreciación de la posible existencia de un supuesto delictivo, actuación que puede ser incluso simultánea a la primera comparecencia del contribuyente tras la notificación del inicio de las actuaciones de comprobación e investigación.

¹⁹²⁹ El desarrollo de este procedimiento jerárquico, y como ya hemos señalado en otros apartados de nuestro trabajo, no tiene porqué significar ninguna contravención de normas o derechos, sino al contrario y como tiende a justificarse, si la finalidad es la de analizar la situación para excluir la posible responsabilidad penal, aunque con ciertos reparos, no sería lógico desechar su existencia, siempre y cuando permanezca en el margen para el que ha sido orquestado, y no incida en modo alguno en el normal desarrollo de los procedimientos tributarios, sirviéndose de estos para un objetivo distinto al que se trata de justificar.

¹⁹³⁰ Cuestiones que en relación a nuestra línea de exposición analizaremos en el apartado siguiente.

¹⁹³¹ Como señala PALO TABOADA,C.(2013), expresión que resume “la vertiente del derecho a no autoincriminarse que expresa su enunciado latino, *nemo tenetur se ipsum prodere*”. *El Derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario: una revisión*. Pág.6. Sobre este principio, *Vid.* QUERALT JIMENEZ,J.J.(1992) *El principio non bis in idem.*; RIBES RIBES,A.(2011) *Op.Cit.*

¹⁹³² Como señala MARTINEZ MUÑOZ,Y. (2011) “la Administración asume como función principal la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo y la imposición de las correspondientes sanciones, en el ejercicio de una potestad sancionadora que constituye una función auxiliar de la gestión de los tributos. *La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea*. Pág.107

¹⁹³³ Artículo 210.1 de la LGT(2003) “En la instrucción del procedimiento sancionador serán de aplicación las normas especiales sobre el desarrollo de las actuaciones y procedimientos tributarios a las que se refiere el artículo 99 de esta ley.”

circunstancias obtenidos durante el desarrollo del procedimiento de aplicación de los tributos, que vayan a ser tenido en cuenta en el procedimiento sancionador antes de la propuesta de resolución; concluidas las actuaciones -art.210.4 LGT(2003)- se formulará una propuesta de resolución que de forma motivada recogerá, los hechos, calificación jurídica y motivo de la graduación de la infracción, declarando en su caso la inexistencia de ésta o de responsabilidad exigible, concediendo un plazo de quince días con puesta de manifiesto del expediente, para que el contribuyente alegue cuanto considere y aporte los documentos y pruebas que estime oportunos¹⁹³⁴. Hasta el momento de la propuesta de resolución por tanto, el procedimiento sancionador no debe representar síntoma alguno que exija practicar el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones, desde el momento en que es el legislador el que ha establecido, que éste se producirá una vez que la Administración «estime» que la «infracción» pudiera ser delictiva, lo que manteniendo la literalidad del artículo 180.1 de la LGT(2003), no sería posible este traslado o remisión, en tanto no se desarrolle el procedimiento con todas sus garantías y, en la propuesta de resolución quede identificada la infracción que la Administración considera cometida, además del motivo por el que sobre ésta, es posible o no exigir responsabilidad.

A partir de este momento, es cuando el actuario instructor, de motivar que la culpabilidad transgrede la simple negligencia, debe poner en conocimiento del contribuyente que los hechos sustanciados en el procedimiento sancionador, podrían significar, no una infracción tributaria sino un delito contra la Hacienda Pública. No obstante, queda un trámite por cumplir como es la resolución del procedimiento, que debe respetar el plazo de alegaciones concedido. En este trámite y, siendo consciente ya el contribuyente de que la infracción tributaria determinada en la propuesta de resolución pudiera llegar a ser considerada delictiva por un Tribunal penal, tiene la libertad de ejercer su derecho a manifestar lo que considere oportuno así como ha aportar los documentos pertinentes, si bien en este trámite, no consideramos que la actuación del contribuyente haya de orientarse a tratar de discutir el carácter delictivo o no de la infracción -cuestión

¹⁹³⁴ Procedimiento que desarrolla el artículo 23 del RGST(2004) “1. Será órgano competente para instruir el procedimiento sancionador el que se determine en la normativa de organización aplicable. 2. Se realizarán de oficio cuantas actuaciones resulten necesarias para determinar, en su caso, la existencia de infracciones susceptibles de sanción. 3. A los efectos previstos en el apartado anterior, se unirán al expediente sancionador las pruebas, declaraciones e informes necesarios para su resolución. 4. Los interesados podrán formular alegaciones y aportar los documentos, justificaciones y pruebas que estimen convenientes en cualquier momento anterior a la propuesta de resolución. 5. Concluidas las actuaciones, se formulará propuesta de resolución que será notificada al interesado, concediéndole, sin perjuicio de lo establecido en el apartado anterior, un plazo de 15 días para la puesta de manifiesto del expediente y para que alegue cuanto considere conveniente y presente los documentos, justificantes y pruebas que estime oportunos. Si no se formularan alegaciones, se elevará la propuesta de resolución al órgano competente para resolver. Si se hubieran formulado alegaciones, el órgano instructor remitirá al órgano competente para imponer la sanción la propuesta de resolución que estime procedente a la vista de las alegaciones presentadas, junto con la documentación que obre en el expediente...”

que no compete sino al Juez penal-, sino el grado de culpabilidad que sobre la infracción tributaria pretende la Administración. Una vez recibidas las alegaciones, o vencido el plazo sin practicar éstas, es cuando el órgano competente para resolver¹⁹³⁵ el resultado del expediente sancionador, y de «considerar» acertado -que no resolver- el resultado propuesto por el actuuario, debe proceder a tramitar en sede tributaria las actuaciones pertinentes para que sea practicado el traslado o remisión de los hechos, momento en el que finalmente confluye el procedimiento tributario y el procedimiento *ad intra*, siendo el resultado de éste, y no del sancionador que ni siquiera queda suspendido por el momento¹⁹³⁶, el que finalmente impulsará a decidir si el traslado o remisión ha de ser o no practicado.

El desarrollo del procedimiento de comprobación e investigación y del sancionador, que planteamos desde nuestra posición, no es si no la secuencia que entendemos que permite con mayor claridad a la Administración, conforme a las normas y principios establecidos en la LGT(2003), RGGI(2007), y sobre todo en el RGST(2004), poder «estimar» si una infracción tributaria no es tal, sino que en atención de la cuota resultante de la liquidación y, de la conducta del sujeto sustanciada en el sancionador, “*pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.*” A partir de nuestro planteamiento, la casuística en las actuaciones que la Administración practica, desde que observa la sospecha o indicio delictivo hasta alcanzar ese convencimiento, no es más que el producto resultante de no observar las reglas y principios procedimentales establecidos, siendo lo anterior y no otro motivo, el que genera una disfunción en el procedimiento tributario que puede vulnerar los derechos del contribuyente, al realizar la Administración actuaciones que no estando recogidas en la LGT(2003), sino en un artículo reglamentario que desarrolla un procedimiento distinto incluso al propio que la norma estructura, por el que se establecen

¹⁹³⁵ Que conforme al artículo 24 del RGST(2004) podrá “ordenar que se amplíen las actuaciones practicadas; en este caso, concluidas éstas, deberá formularse una nueva propuesta de resolución a la que será de aplicación lo dispuesto en el apartado 5 del artículo anterior... 2. En el caso de que el órgano competente para imponer la sanción rectifique la propuesta de resolución por concurrir alguna de las circunstancias previstas en el párrafo siguiente, la rectificación se notificará al interesado, el cual podrá formular las alegaciones que estime pertinentes en el plazo de 10 días contados desde el siguiente a la notificación. Las circunstancias a que se refiere el párrafo anterior son las siguientes: a) Cuando se consideren sancionables conductas que en el procedimiento sancionador se hubiesen considerado como no sancionables. b) Cuando se modifique la tipificación de la conducta sancionable. c) Cuando se cambie la calificación de una infracción de leve a grave o muy grave, o de grave a muy grave.”

¹⁹³⁶ Tras la reforma operada por el R.D. 1804/2008, de 3 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, el apartado 3 y 4 del artículo 32 del RGST(2004), establece el trámite de comunicación entre el “jefe del órgano administrativo competente” y el Delegado o Director, de forma posterior a las actuaciones que éste hubiera considerado oportuno completar; a su vez, cualquier de los anteriores deberá solicitar al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, un informe, a partir del cual procederá -o no- a remitir el expediente a la Jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal. Por lo que entendemos que, el procedimiento sancionador no queda suspendido en tanto se producen estos trámites internos.

una serie de prerrogativas y pseudo-competencias que en ningún caso corresponden a las atribuidas a la Inspección de los Tributos¹⁹³⁷.

Siendo conscientes de que es el artículo 32 del RGST(2004) el que, apoyado en otras reglas de carácter interno, ha incorporado como apéndice de carácter reglamentario el esquema procedimental que determinados órganos de la Inspección de los Tributos realizarán una vez que surja una sospecha de delito contra la Hacienda Pública¹⁹³⁸, debemos tratar de establecer los motivos por los que consideramos erróneas las actuaciones derivadas de esta norma, que reglamenta el escueto -aunque para nosotros preciso- trámite definido por el artículo 180.1 de la LGT(2003):

Primero.- El artículo 180.1 de la LGT(2003)¹⁹³⁹ establece la paralización del procedimiento tributario, cuando se produce el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones, práctica que se realiza una vez que la Administración «estima» que la infracción pudiera ser delictiva. Por tanto la LGT(2003) no ordena este traslado ante una sospecha o un indicio, sino cuando «estima» que hay una infracción. Si entendemos, como hemos señalado en otra parte de nuestro trabajo, que el término «infracción» no se refiere a un ilícito tributario, sino a la infracción de la norma penal, el término «estimar» debe quedar homologado al término “*noticia*” recogido en el artículo 262 de la LECrim, lo que en ningún caso y, debido a que el traslado o remisión se debe realizar “*inmediatamente*” permitiría continuar -o iniciar- actuación administrativo-tributaria alguna, si quiera a título de esclarecer si la sospecha o indicio es delictivo.¹⁹⁴⁰

¹⁹³⁷ Vid. en este sentido en análisis que realiza ESPEJO POYATO,I.(2013) en cuanto al concepto -art.282 LECrim- de «policía judicial» entre el que “no se menciona a la Inspección de Hacienda”. Op.Cit.Pág.223-239.

¹⁹³⁸ Para RUBIO SOLER,C.(2008) la completa regulación de las actuaciones a seguir una vez advertida la sospecha delictiva queda regulada en el RGST(2004) incluso antes de que de que el procedimiento sancionador se hubiera iniciado lo que “resulta extraño que tengamos que acudir al Reglamento del Procedimiento Sancionador para encontrar el procedimiento a seguir” cuando como dice el Autor el RGGI(2007) “no regula esta cuestión”. Op.Cit.Pág.253-254

¹⁹³⁹ Artículo 180.1 LGT(2003) “1. Si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido...” Conforme a la redacción dada por el apartado decimo del artículo quinto de la L. 36/2006 de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. Si bien el artículo 180.1 se refiere con carácter general a “Administración” es el RGST(2004) el que determina que -art.32.2 *in fine*- “se entenderá por órgano administrativo competente el que, según la normativa de organización aplicable, tenga atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda pública.” Siendo por tanto un órgano de la Administración tributaria el que desarrolla funciones análogas a las atribuidas por el Ordenamiento tanto al Ministerio Fiscal como al Juez de Instrucción.

¹⁹⁴⁰ Situación en la que consideramos que, al no tener la Administración datos suficientes para poder cuantificar el importe que considera defraudado, o en su caso competencia alguna para establecer el ámbito subjetivo de la infracción, deberá remitir una redacción sucinta de los hechos, siendo en sede penal y, bajo los principios y normas del proceso donde se investigue y establezca el importe de la cuota presuntamente defraudada. Idéntica situación que se produciría, si como venimos señalando, la determinación de la cuota en sede tributaria, depende de un pronunciamiento jurisdiccional previo que afecta y condiciona determinados hechos que participan junto al presunto delito contra la Hacienda Pública. Nos referimos a supuestos delictivos como el tráfico de drogas, cohecho, malversación, blanqueo de capitales, facturas falsas,

Si de otra forma entendemos que, la referencia que el artículo 180.1 LGT(2003) hace al término «infracción» se refiere al ilícito tributario, el procedimiento llamado a «estimar» si existe o no infracción, no puede ser el de comprobación e investigación en el que el objeto es la aplicación de los tributos para la regularización -o no- de la situación tributaria del contribuyente, sino a través de la instrucción de un procedimiento sancionador, puesto que en otro caso, ni la separación de procedimientos ni el necesario juicio de culpabilidad serían respetados, volviendo en sede tributaria y, singularmente cuando surja una sospecha delictiva, a unificar los procedimientos.

Segundo.- El primer apartado del artículo 32 del RGST(2004)¹⁹⁴¹ establece la suspensión del «procedimiento administrativo» cuando la Administración tributaria «considere» que la conducta del obligado pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública. Estando situados en un Reglamento que desarrolla un procedimiento sancionador, la suspensión que menciona debe alcanzar a éste, y no al de regularización, que de otra forma entendemos, hubiera debido quedar desarrollado en su Reglamento correspondiente (RGGI 2007). Esta posición la consideramos coherente al señalar el precepto que el motivo de la suspensión es la «conducta», lo que implica un ejercicio de valoración típico en sede sancionadora, y no en sede de aplicación de los tributos. Igualmente, el primer apartado del precepto no establece el momento de paralización sino, cuando considera que la “*conducta pudiera ser constitutiva de delito*”, apreciación que no estimamos posible alcanzar de no iniciarse e instruirse el procedimiento sancionador, lo que nos llevaría a que esa «consideración» debe producirse, tras la propuesta del actuuario, y transcurso del trámite de alegaciones, en la persona del «órgano competente» para resolver conforme al artículo 24 del RGST(2004)¹⁹⁴².

simulaciones contractuales, y de más situaciones en las que la Jurisdicción penal deba resolver una cuestión que no es posible resolver en sede tributaria con carácter previo a establecer el hecho imponible.

¹⁹⁴¹ Artículo 32.1 RGST(2004) “1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo. También quedará suspendido el procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos.”

¹⁹⁴² Es cierto y no cabe duda alguna de que, una vez que el actuuario instructor motiva en el acta de inspección la posible existencia de una infracción, el Inspector-jefe que debe autorizar el inicio de la instrucción sancionadora, puede plantear el juicio de culpabilidad sobre el posible evento delictivo. Al igual que, es posible que el actuuario instructor de recibir autorización para iniciar el procedimiento sancionador, emita un informe en el que justifique la sospecha delictiva. Si bien no son estas una posibilidad, sino más bien una realidad, como venimos diciendo, esto no es más que el resultado de anticipar el juicio de culpabilidad a un procedimiento que no está regulado para admitir este tipo de actuaciones; proceso deductivo de naturaleza subjetiva que además, no se hace a través de un procedimiento tributario, sino a través de un procedimiento ad intra sin la participación del contribuyente.

Tercero.- Tal y como señala el primer párrafo del segundo apartado del artículo 32 del Reglamento¹⁹⁴³, si la conducta fuese considerada delictiva antes de la propuesta de liquidación, serán trasladadas las actuaciones al «*jefe del órgano administrativo competente*». En primer lugar, no se establece que el procedimiento se suspenda; en segundo lugar, no se establece comunicación alguna al contribuyente; en tercer lugar, se establece que el actuario o equipo deberá remitir las diligencias en las que consten a su juicio “*la responsabilidad penal*”; en cuarto lugar el actuario o equipo deberán emitir un informe en relación a los hechos que consideren presuntamente delictivos; y en quinto lugar, se produce una tramitación de las actuaciones del procedimiento al margen de éste, y por un «órgano» que no figura en el documento notificado al inicio de las actuaciones¹⁹⁴⁴. El RGST(2004) en este párrafo, parte de una situación que teóricamente altera el sistema tributario de procedimientos, dado que antes de la propuesta de liquidación -no propuesta de sanción- se estaría realizando por el actuario -autorizado por el momento para instruir un procedimiento de aplicación de los tributos- un juicio de valor sobre un aspecto subjetivo de los hechos, que además, mantiene una posición respecto al contribuyente que le permite, ante el desconocimiento de éste, continuar exigiéndole su obligación de contribuir a la regularización de su situación tributaria. Actuaciones en su conjunto que, y encontrándose antes de la propuesta de liquidación deberían dar lugar, o bien a trasladar “*inmediatamente*” las actuaciones a la Jurisdicción penal, y no al Jefe del órgano administrativo competente, o bien, y de ser posible la cuantificación del importe presuntamente defraudado, a practicar la propuesta de liquidación, que permita instruir un procedimiento sancionador en el que, con audiencia y participación del contribuyente, se sustancie, primero la posible infracción -y no directamente la presunta responsabilidad penal- para después, que sea el órgano competente para resolver -y no un tercer órgano ajeno al procedimiento- el que determine la «consideración» delictiva o no de la propuesta formulada.

¹⁹⁴³ Primer párrafo del artículo 32.2 del RGST(2004) “Cuando la circunstancia prevista en el apartado anterior se aprecie antes de la propuesta de liquidación, el órgano, equipo o unidad remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico.”

¹⁹⁴⁴ Establece el artículo 22.1.c del RGST(2004) “El procedimiento se iniciará de oficio mediante la notificación del acuerdo del órgano competente, que contendrá necesariamente las siguientes menciones: Órgano competente para la resolución del procedimiento e identificación del instructor.” Desconociendo además que tipo de autorización o competencia tiene el “órgano administrativo competente”, desde el momento que estas atribuciones pertenecen a una norma delegada, sobre la que las funciones de control escapan al conocimiento del contribuyente.

Cuarto.- El segundo párrafo del artículo 32.2 del RGST(2004)¹⁹⁴⁵, establece - aunque sin describirlo- un trámite análogo al anterior, si bien ahora, y una vez notificada al contribuyente la propuesta de liquidación, es el órgano competente para liquidar el que debe impulsar el procedimiento; procedimiento que como ya señalamos en su momento no se refiere al de aplicación de los tributos, ni al sancionador, sino al procedimiento *ad intra* desarrollado a instancia del Jefe del órgano administrativo competente, por otro órgano que éste designe. No obstante y a diferencia del párrafo anterior, en este caso ya existe una propuesta de liquidación, sometida a unas reglas y a unos plazos, que únicamente podría verse alterada de ordenar el órgano competente para liquidar algún tipo de actuación, en orden a rectificar errores materiales o, a completar el expediente; actuaciones éstas últimas que consideramos no sin cierta complejidad a la hora de comunicar al contribuyente, cual es motivo para alterar los efectos de la propuesta notificada, una vez iniciado -con el desconocimiento del contribuyente- el procedimiento *ad intra* que ya incorpora una sospecha delictiva; actuaciones que por otro lado, y ante esta sospecha serían difícilmente justificables del cara al proceso, puesto que pese a ser la Administración quien debe «estimar», no consideramos esta expresión análoga a «investigar» un posible delito. En este caso consideramos que, estando la fase de instrucción finalizada, de la que proviene una propuesta de infracción que el actuario no ha considerado delictiva, y siendo el órgano competente para liquidar -que además habría autorizado el trámite suscrito por el actuario- el que ha de confirmar o no la propuesta contenida en el acta de inspección, cualquier actuación tendente a rectificar o completar las actuaciones no podría tener otra finalidad más que la de concretar el importe de la regularización practicada, que permita finalizar el procedimiento de aplicación de los tributos mediante una liquidación provisional, dando lugar a la apertura de un procedimiento sancionador, en el que se desarrollen las actuaciones que, en torno a la presunta culpabilidad, se hayan de dirimir en sede de la Inspección de los Tributos mediante el procedimiento correspondiente¹⁹⁴⁶.

¹⁹⁴⁵ Segundo del artículo 32 del RGST(2004) “Cuando la apreciación tenga lugar después de la propuesta de liquidación, será el órgano competente para liquidar quien debe proceder a impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe.”

¹⁹⁴⁶ Como señala RUIZ GARCIA,J.R.(2011) “Cuando los hechos puestos de manifiesto en el seno de un procedimiento inspector revelen con el suficiente grado de certeza la existencia del delito, el tanto de culpa deberá efectuarse en el marco del citado procedimiento. Por el contrario, cuando la fijación de los hechos en el procedimiento inspector revista cierta complejidad resultará más adecuado esperar a la tramitación del procedimiento sancionador para realizar allí las actuaciones de comprobación pertinentes. Así se desprende de la separación de procedimientos establecida por el artículo 208.1 de la ley.” Op.Cit.Pág.735

Quinto.- El tercer párrafo del artículo 32.2 del RGST(2004)¹⁹⁴⁷, trata de desarrollar no solo determinados aspectos del procedimiento sancionador ante la sospecha delictiva, sino materias ajenas -entendemos- a su ámbito como son las de recaudación, e incluso las dispuestas para la revisión de los actos administrativos. Los trámites que afectan al desarrollo del sancionador, una vez considerada la conducta presuntamente delictiva, operan respecto a la comunicación jerárquica en el mismo sentido a lo analizado hasta ahora, considerando en este caso exigible, y puesto que nada establece el Reglamento en relación al momento en que se han de remitir las actuaciones al Jefe del órgano competente, que el procedimiento continúe hasta la propuesta de resolución, con independencia del desarrollo del procedimiento *ad intra* que tenga por conveniente desarrollar el órgano administrativo competente para decidir sobre la presunta concurrencia de circunstancias delictivas, puesto que, de proceder como decimos, los derechos del contribuyente no se verían afectados en el procedimiento sancionador al tener acceso tanto a la propuesta que se emitiera, como en su caso a realizar las alegaciones que considerase oportunas, cuando de todas formas y tras este trámite, no será el actuario instructor, o en su caso el Inspector-jefe el que llegue a pronunciarse sobre la presunta naturaleza penal de la conducta, sino el órgano competente en la Administración que tiene “*atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda pública.*”¹⁹⁴⁸

¹⁹⁴⁷ Tercer párrafo del artículo 32.2 del RGST(2004) “Cuando dicha apreciación se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.”

¹⁹⁴⁸ Como señala IGLESIAS CAPELLAS,J.(2013), partiendo de que la sospecha delictiva aparece en el transcurso del procedimiento sancionador, una vez por tanto que la liquidación practicada supera el umbral del tipo penal y, ni el actuario instructor, ni su Inspector-jefe como órgano competente para liquidar, han estimado que la infracción indiciaria que motiva el inicio del procedimiento sancionador -autorizado igualmente por el Inspector-jefe- presentaba naturaleza delictiva, esta sospecha “únicamente puede prosperar si en el curso de la instrucción del procedimiento aparecen elementos de prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modifica las conclusiones que, sobre el elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector...” lo que como señala el Autor y partiendo que con carácter general la instrucción del procedimiento sancionador suele recaer en el mismo órgano que instruyó la regularización -*Vid.* art.20.1 y 22.3 y 25.1 del RGST(2004)- de no existir nuevos elementos de prueba “se daría la circunstancia que el mismo órgano que consideró que unos determinados hechos no constituían indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, posteriormente rectifica su valoración y propone la iniciación de un trámite de denuncia sin justificar dicho cambio de criterio en elemento probatorio alguno.” Op.Cit.Pág.125. Lo que para nosotros y, de haber seguido el esquema y finalidad de cada procedimiento no significaría problema alguno, desde el momento en que los hechos que deben delimitar la conducta -como elemento subjetivo- son cuestiones a sustanciar en el sancionador, siendo precisamente la anticipación de este juicio al de liquidación lo que entendemos, ocasiones estas posibles distorsiones. Situación que, pese a la simultaneidad que surge de la tramitación conjunta de procedimientos -art.208.1 LGT(2003)- o en el caso del sancionador separado pero sin instrucción diferenciada -art.210.5 LGT(2003)- tampoco debería significar este tipo de distorsión, de haber respetado el

Una vez delimitadas las distintas secuencias que el RGST(2004) desarrolla en relación a la potestad atribuida a la Administración tributaria desde que atisba la primera sospecha o indicio de delito, resulta que en las dos primeras artículo 32.2 se altera el normal desarrollo del procedimiento para la aplicación de los tributos, sin notificar al contribuyente extremo alguno, pese al elenco de derechos que, entre otros, tiene reconocidos en el artículo 34 de la LGT(2003), para en tercer lugar realizar unas actuaciones que, tratando de alterar las previamente desarrolladas, son precisamente las que correspondería sustanciar a través de un procedimiento sancionador, lo que a fin de cuentas no hace sino comprender que la Administración, no trata de disipar dudas de la posible responsabilidad penal del contribuyente -dado que esta debería ser un posible objetivo del sancionador- sino de ocultar a éste las actuaciones del procedimiento *ad intra*, en el que tiene un margen de maniobra exento de control, motivo por el cual, ni el procedimiento para la aplicación de los tributos, ni el procedimiento sancionador se suspenden en tanto el órgano administrativo competente, decide el curso que ha de darse a las actuaciones, situación durante la cual, el contribuyente sigue obligado por el deber de colaboración, del que la Administración puede hacer uso para la incorporación al procedimiento paralelo de cuantos documentos o manifestaciones de éste considere necesarias hasta «estimar» si existen argumentos suficientes para trasladar o remitir las actuaciones.

A partir de nuestras consideraciones anteriores, y como decíamos al principio del presente apartado, no son las actuaciones que deben realizar los órganos de la Inspección de los Tributos, de acuerdo a las normas establecidas para la aplicación de los tributos o para el procedimiento sancionador, las que conllevan a la vulneración del principio *non bis in idem*, el *nemo tenetur*, e incluso al de seguridad jurídica, sino la desviación de estas funciones a partir de un desarrollo reglamentario que ha tratado de aflorar lo que desde la entrada en vigor de la LMURF ha venido practicando la Administración tributaria, ante situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública; actuaciones que, sin un respaldo normativo que permitiera determinar la legalidad de sus actuaciones, tenían como única finalidad desarrollar en un procedimiento *ad intra*, que sirviéndose de las prerrogativas del tributario, le diera cobertura para practicar las indagaciones necesarias para alcanzar la «estimación» delictiva. Por tanto consideramos que, siendo mejorables en algunos aspectos la regulación establecida para el desarrollo de estos procedimientos, no es la regulación de

objetivo y finalidad de cada procedimiento. *Vid.* en este sentido CUBERO TRUYO,A. Y GARCIA BERRO,F.(2006) Op.Cit.Pág. 50-59

la conexión del procedimiento y el proceso en este periodo que analizamos el problema, sino el uso que de las normas procedimentales tributarias se realiza.

VII.- Un breve apunte sobre el *non bis in idem*, la seguridad jurídica y, la autoincriminación.

Tal y como hemos mantenido a lo largo de nuestra exposición anterior, el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción competente o, la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal, no tiene porqué excluir de forma generalizada la práctica de una liquidación tributaria previa, sino al contrario, será en situaciones concretas en las que ésta no pueda ser practicada. Estas situaciones y, como anteriormente hemos establecido, pueden resultar cuando, algún elemento de los llamados a determinar el hecho imponible comprobado o investigado requiera de un pronunciamiento jurisdiccional previo¹⁹⁴⁹ que establezca su naturaleza jurídica¹⁹⁵⁰ y, cuando la Administración advierta la *noticia criminis* de manera anterior al inicio de un procedimiento de comprobación e investigación para la aplicación de los tributos; situaciones en las que la emisión de una liquidación quedaría imposibilitada, no por la sospecha delictiva, sino al no contar la Administración con los elementos y datos suficientes para poder practicarla, sin incurrir en una usurpación de las competencias investigadoras de los órganos penales, a la vez que a una posible vulneración de derechos del contribuyente. En el resto de situaciones, en las que la Administración haya iniciado un procedimiento de comprobación e investigación, y pese a la concurrencia de sospechas o indicios delictivos, el procedimiento para la aplicación de

¹⁹⁴⁹ En este sentido el Informe A/2/67/05 de 28 de octubre de la Subdirección General de ordenación legal y asistencia jurídica de la Agencia Tributaria, relativo a la «Regularización tributaria de facturas falsas cuando no se aprecien indicios de delito contra la Hacienda Pública» establece que “en el caso de que las facturas reflejen operaciones totalmente inexistentes o simuladas, y de que la falsedad impregne totalmente al propio documento,... nos encontraremos ante un supuesto de falsedad documental subsumible en el apartado 2 del artículo 390.1 del CP, y por tanto ante un delito tipificado en la Ley Penal” para añadir que “Cuando las irregularidades detectadas por la Inspección en las facturas sí constituyan indicios de la existencia de un delito de falsedad... ésta deberá poner los hechos en conocimiento de la jurisdicción penal..., a través de la correspondiente denuncia (...) A este respecto debe tenerse en cuenta que al tratarse de un delito menos grave [artículos 13.2 y 33.3 a) CP] prescribirá, tal y como dispone el artículo 131.1 del mismo cuerpo legal, a los tres años, por lo que podrá darse el caso de que cuando la Inspección detecte la posible falsedad, ésta haya prescrito.”

¹⁹⁵⁰ Como señala CORTES DOMINGUEZ,V.(2008) “Para que se aplique el sistema del art.10 de la LOPJ y 3 y ss. de la LECrim, la norma jurídica penal debe integrar en su supuesto de hecho elementos jurídicos de otros órdenes que sean cuestionables, es decir, que sean capaces por si mismos de integrar el objeto de un litigio civil, administrativo, tributario o laboral y, por tanto, el objeto del proceso penal.” Pág.164 En este sentido GIMENO SENDRA,V.(2004) “...debieran ser objeto de tratamiento devolutivo y excluyente las acciones susceptibles de ser subsumidas en un concurso aparente de leyes, tanto penales, como civiles o administrativas, es decir, cuando una determinada acción recibe simultáneo reproche y de la misma naturaleza por el Derecho Penal y por el Civil o Administrativo, lo que acontece en todo aquellos casos, con respecto a los cuales el CP de 1995 procedió, de la noche a la mañana, a convertir en ilícitos penales lo que hasta la fecha eran meros ilícitos administrativos o incluso civiles.” *Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*. En el prólogo a la obra de Prados Reig, C. y Ballbe Mallol, M “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”. Pág.27.

los tributos ha de continuar hasta alcanzar su fase de liquidación. Nuestra posición en este sentido la entendemos justificada desde el momento en que el legislador no establece en la norma tributaria la suspensión de las actuaciones y, su comunicación al contribuyente, una vez conocida nacida la sospecha u observado el indicio, sino desde el momento en que se produce el traslado o remisión de los hechos, a partir de que la Administración «estime» que la «infracción» pudiera ser constitutiva de delito. Con esta prerrogativa, no es posible determinar cuando surge en la Administración la *noticia críminis*, cuales son las actuaciones que la Administración desarrolla a través de un procedimiento paralelo, cuando los derechos del contribuyente dejan de ser exigibles en el marco de la colaboración, y cual es la utilización de los datos y manifestaciones aportados por el contribuyente en el transcurso del procedimiento. Ante esta situación entendemos que, la única garantía procede precisamente de la liquidación que la Administración practique de acuerdo a los datos que constan el expediente administrativo, único momento en que será posible determinar cuales han sido los aportados por el contribuyente, el momento y motivo de su solicitud, así como la eficacia que representaban en relación al objeto y finalidad del procedimiento tributario para la aplicación de los tributos; extremos que, al quedar constatados en documentos públicos que hacen prueba de los hechos que contienen, permitirán de forma posterior determinar, si el procedimiento de comprobación e investigación se ha sujetado a las reglas y principios que lo informan, o si por el contrario ha sido utilizado con una finalidad distinta, a la vez que permitirán conocer, cuando debió ser informado el contribuyente de la sospecha delictiva, así como el momento en que hubiera sido exigible que la Administración procediera con el traslado o remisión de los hechos. De nuestra posición es posible deducir que confronta directamente con los posicionamientos doctrinales y jurisprudenciales que establecen la paralización de actuaciones, precisamente por las posibles distorsiones que puedan generarse a partir de la continuación de éstas una vez advertidos los indicios delictivos, como entre otras pudieran ser la conculcación del principio *non bis in idem*, la seguridad jurídica, y la autoincriminación del contribuyente, si bien y, de ser cierta la intención que se persigue con esta paralización, lo que se debería de considerar no es sino que la Administración tributaria una vez advertida la sospecha delictiva, procediera con el tanto de culpa, y no a desarrollar sin la debida comunicación al contribuyente las actuaciones que considere pertinentes hasta alcanzar su convicción.

Una vez situados los motivos que nos llevan a considerar la incidencia que la practica de liquidación tributaria tiene en el momento de proceder con el traslado del tanto

de culpa o remisión de los hechos, en los distintos escenarios analizados, consideramos necesario igualmente establecer como incidiría nuestra posición en aquellos supuestos que son los que se tratan de proteger con la paralización de las actuaciones¹⁹⁵¹.

VII.I- La paralización de actuaciones en atención al *non bis in idem*.

El principio *non bis in idem* relaciona de forma inevitable, en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública, la potestad sancionadora de la Administración y la última *ratio legis* de nuestro ordenamiento, como es la posible reacción punitiva del Ordenamiento penal¹⁹⁵². Con carácter general y, la síntesis precisa, en este principio coincide una vertiente material, representada por la imposibilidad de que sobre unos

¹⁹⁵¹ Análisis que limitamos al objeto de nuestro trabajo, puesto que cada uno de estos supuestos justificaría individualmente un estudio de mayor profundidad.

¹⁹⁵² El protocolo número 7 al Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y Libertades Fundamentales (Estrasburgo, 22 de noviembre de 1984), establece en su artículo 4 que “Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.” Ratificado por España el 16 de septiembre de 2009, y en vigor en nuestro Ordenamiento desde el 1 de diciembre de ese año. El Tribunal Supremo en Sentencia de 20 de noviembre de 2001 y de 9 de diciembre de 2002 concretaba que las Sentencias del Tribunal Europeo “no tienen efecto directo o de ejecución en el sistema judicial español” afirmando que “el Tribunal Europeo no es un órgano judicial supranacional, pues el reconocimiento por España de la jurisdicción de dicho Tribunal no puede exceder a lo previsto en el artículo 46 del Convenio (hoy modificado) que colateralmente prohíbe dar la naturaleza de Tribunal nacional de última instancia definitiva al Tribunal de Estrasburgo. Sobre todo porque el artículo 117.3 de la Constitución española establece que el ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes. Y, hoy por hoy, introducir el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en la organización judicial española, sólo sería factible a través de una *lex data* de naturaleza orgánica, a tenor de lo dispuesto en el artículo 81.1 de la CE”. El Tribunal Constitucional en Auto 129/2008, del 26 de mayo declaraba que -FJº2- “De acuerdo con la doctrina de este Tribunal (recogida últimamente en la STC 197/2006, de 3 de julio, en la que se resalta la especificidad de la STC 245/1991, que el demandante cita en apoyo de su solicitud), «de la propia regulación del Convenio, y de su interpretación por el Tribunal Europeo, se deriva que las resoluciones del Tribunal tienen carácter declarativo y no anulan ni modifican por sí mismas los actos, en este caso Sentencias, declarados contrarios al Convenio. [...] Desde la perspectiva del Derecho internacional y de su fuerza vinculante (art. 96 CE), el Convenio ni ha introducido en el orden jurídico interno una instancia superior supranacional en el sentido técnico del término, de revisión o control directo de las decisiones judiciales o administrativas internas, ni tampoco impone a los Estados miembros unas medidas procesales concretas de carácter anulatorio o rescisorio para asegurar la reparación de la violación del Convenio declarada por el Tribunal». «[E]l Convenio europeo de derechos humanos no obliga a dar efecto interno a las Sentencias del Tribunal Europeo de Derechos Humanos mediante la anulación de la autoridad de cosa juzgada y de la fuerza ejecutoria de la decisión judicial nacional que dicho Tribunal haya estimado contraria al Convenio, ni tampoco confiere al justiciable un derecho para ampliar los motivos previstos en el Derecho interno para la reapertura del procedimiento judicial que ha dado lugar a una Sentencia firme y ejecutoria.». En relación a la aplicación de pronunciamientos del TEDH en el ámbito nacional, Vid. MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2002) *La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial*; MARTIN QUERALT, J. (2010) *Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos*. Pág.1-8; MARTINEZ MUÑOZ, Y. (2013) *La interpretación del principio non bis in idem en el derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013*. Pág.21-28; GOROSPE OVIEDO, J. I. (2014). *Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Fundamentales y Convenio Europeo de Derechos Humanos)*. Pág.133-175.; DÍAZ FRAILE, F. (2015) *Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador*. Pág.75-89;

mismos hechos recaiga una duplicidad de sanciones, y por una vertiente formal, por la que unos mismos hechos no pueden ser sometidos a un doble procedimiento.

En relación a la primera vertiente de este principio, de acuerdo con el Tribunal Constitucional, se traduce en que no recaiga una dualidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que coincida la identidad de sujeto, hecho y fundamento, de modo que no se exista un exceso punitivo que haría “*quebrar la garantía del ciudadano de previsibilidad de las sanciones, pues la suma de la pluralidad de sanciones crea una sanción ajena al juicio de proporcionalidad realizado por el legislador y materializa la imposición de una sanción no prevista legalmente.*”¹⁹⁵³

La identidad de sujeto, como señala ALARCON SOTOMAYOR “*no suele plantear demasiados problemas*”¹⁹⁵⁴, cuando la posible identidad subjetiva queda referida a personas físicas, quedando el problema situado como entiende MARTINEZ MUÑOZ¹⁹⁵⁵ ante

¹⁹⁵³ Sentencia del Tribunal Constitucional N°2/2003, de 16 de enero. Sobre este principio, ya había considerado el Tribunal Constitucional que -STC N° 2/1981, de 30 de enero, -FJ 4- “El principio general del derecho conocido por *non bis in idem* supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc...- que justificase el ejercicio del *ius puniendi* por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración”, para indicar en este mismo Fundamento Jurídico y, en cuanto a la proporcionalidad que “si bien no se encuentra recogido expresamente en los arts. 14 a 30 de la Constitución, que reconocen los derechos y libertades susceptibles de amparo no por ello cabe silenciar que, como entendieron los parlamentarios en la Comisión de Asuntos Constitucionales y Libertades Públicas del Congreso al prescindir de él en la redacción del art. 9 del Anteproyecto de Constitución, va íntimamente unido a los principios de legalidad y tipicidad de las infracciones recogidos principalmente en el art. 25 de la Constitución”. En Sentencia N°154/1990, de 15 de octubre -FJ 3- establecería el Tribunal que “Se impide sancionar doblemente por un mismo delito, desde la misma perspectiva de defensa social, o sea que por un mismo delito recaiga sobre un sujeto una sanción penal principal doble o plural, lo que también contradiría el principio de proporcionalidad entre la infracción y la sanción, que exige mantener una adecuación entre la gravedad de la sanción y la de la infracción. Esa adecuación lleva al legislador a calificar el delito en un determinado nivel de gravedad fijando unas sanciones proporcionales a tal calificación, dentro de los que habrán de actuar los criterios de graduación, pero aplicada una determinada sanción a una específica infracción, la reacción punitiva ha quedado agotada. Dicha reacción ha tenido que estar en armonía o consonancia con la acción delictiva, y la correspondiente condena ha de considerarse como «autosuficiente» desde una perspectiva punitiva, por lo que aplicar otra sanción en el mismo orden punitivo representaría la ruptura de esa proporcionalidad, una reacción excesiva del ordenamiento jurídico al infringirse al condenado una sanción desproporcionada respecto a la infracción que ha cometido”, *Vid.* en el mismo sentido, las Sentencias del Tribunal Constitucional, N°66/1986, de 26 de mayo, FJ 2; N°154/1990, de 15 de octubre, FJ 3; N°234/1991, de 16 de diciembre, FJ 2; N°270/1994, de 17 de octubre, FJ 5; N°204/1996, de 16 de diciembre, FJ 2; 177/1999 de 11 de octubre, FJ 3 y, 180/2004, de 2 de noviembre, FJ 4. Sobre la cuestión de *non bis in idem* y proporcionalidad de la sanción, *Vid.* QUINTERO OLIVARES.G.(1991) *La autotutela, los límites al poder sancionador de la administración pública y los principios inspiradores*. Pág.253-293; RAMIREZ GOMEZ,S.(2000) *Op.Cit.*; MARTINEZ LAGO,M.A.(2006), *Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria*. Pág.89-110; del derecho penal ALARCON SOTOMAYOR,L.(2008) *La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador*. Pág.29-37; SIMON ACOSTA ,E.(2009) *Comentarios a la Ley General Tributaria*. Pág. 840; MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2011) *Algunas reflexiones sobre el alcance del principio "non bis in idem" en el ámbito tributario*, Pág.473-483

¹⁹⁵⁴ ALARCON SOTOMAYOR,L.(2008) *Op.Cit.*Pág.42, para quien los problemas “girar en torno a los castigos impuestos a personas jurídicas y a las personas físicas que actúan por ellas.”

¹⁹⁵⁵ Para MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2011) “la sanción de dos personas, física y jurídica, a partir de un mismo hecho, siempre que no exista identidad subjetiva no crea ningún problema de compatibilidad con dicho

la existencia de varios órdenes sancionadores y “*la diversa configuración del sujeto activo de la infracción administrativa y penal*”, cuando en el orden sancionador administrativo “*la responsabilidad alcanza a las personas físicas y jurídicas en relación con las infracciones cometidas*”, mientras que en el ámbito penal “*la condición de sujeto penalmente responsable quedaba restringida a la persona física en atención al principio de culpabilidad penal.*”¹⁹⁵⁶ Cuestión que con mayor viveza se presenta tras la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio¹⁹⁵⁷, que modifica la LO 10/1995 del Código penal, en el que su artículo 31.bis viene a establecer la responsabilidad penal de las personas jurídicas, siendo exigible ésta a “*quien ostente los cargos o funciones*” de representante legal, administrador de hecho o de derecho “*aun cuando la concreta persona física responsable no haya sido individualizada o no haya sido posible dirigir el procedimiento contra ella*”, siendo la pena de multa, cuando se impusiera por unos mismos hechos, modulada por los jueces o tribunales “*de modo que la suma resultante no sea desproporcionada en relación con la gravedad de aquéllos*”. En su conjunto, consideramos posible la sanción penal y administrativa por unos mismos hechos en función de la no concurrencia de identidad de persona física representante o administradora de la jurídica -singularmente y, sin por ahora adelantar otros requisitos del principio-, siempre y cuando, como señala ALARCON SOTOMAYOR “*la pena impuesta a la persona física y la sanción irrogada a la persona jurídica expresen un reproche distinto, una antijuridicidad y una culpabilidad no coincidentes.*”¹⁹⁵⁸

principio”, si bien y como dice la Autora “el problema se encuentra en determinar cuándo existe esta identidad subjetiva”. En este sentido -Cfr. la Autora- el Auto del Tribunal Supremo de 25 de noviembre de 1991 que, en cuanto al significado del principio *non bis in idem* que indicaba, la “duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad de sujeto, hecho y fundamento no impide que sea compatible la licitud penal y la ilicitud administrativa de unos mismos hechos”, con la salvedad de que que «no se da la identidad subjetiva entre ambos procesos, toda vez que los acusados en el proceso penal son dos gerentes de la empresa, mientras que en el proceso laboral lo es la propia empresa» Op.Cit.I. Pág.119.

¹⁹⁵⁶ Contempla el artículo 182 de la LGT la responsabilidad solidaria para el pago de las sanciones -art.42 LGT(2003)- sobre las personas físicas que causen o colaboren activamente en la realización de la infracción tributaria, o subsidiaria -art.43 LGT(2003) de los administradores de hecho o de derecho de las personas jurídicas que, habiendo éstas cometido infracciones tributarias, no hubiesen realizado los actos necesarios que sean de su incumbencia para el cumplimiento de las obligaciones y deberes tributarios, hubiesen consentido el incumplimiento por quienes de ellos dependan o hubiesen adoptado acuerdos que posibilitasen las infracciones.

¹⁹⁵⁷ LO 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE Nº152, de 23 de junio. A partir de ésta y, en relación a los pronunciamientos del TC en sus Sentencias Nº18/2005 y 68/2006, en que declaraba que, la posible coacción sancionadora que conlleva la omisión del deber de colaborar, no se produce contra el Administrador de una entidad, sino sobre ésta, opina LOZANO SERRANO,C.(2015) que “La posterior reforma en 2010 del Código Penal, estableciendo la autoría delictiva de las personas jurídicas invalida esa tangente por la que discurrieron los últimos pronunciamientos del Tribunal Constitucional, pero aún no ha dado ocasión a que éste vuelva a pronunciarse.” *El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación*.Pág.1

¹⁹⁵⁸ ALARCON SOTOMAYOR,L.(2008) Op.Cit.Pág.43. En este sentido establece el Tribunal Constitucional en Sentencia Nº234/1991 d, de 10 de diciembre que -FDº2- “Para que sea jurídicamente admisible la sanción disciplinaria impuesta en razón de una conducta que ya fue objeto de condena penal es indispensable,

Para establecer la identidad de los hechos, se debe atender tanto al concepto material como al concepto jurídico, al objeto de determinar si la sanción y punición consecutiva o alterna de éstos vulnera el principio *non bis in idem*. Como señala el Tribunal Constitucional en su Sentencia de N°2/1981 de 30 de enero, para individualizar los hechos es necesario tener en cuenta “*los criterios de valoración jurídica*” en relación a la identidad de la infracción sobre la que corresponde la imposición de una sanción, y no a la acepción material de los hechos, sobre la que es posible una dualidad de sanción. Para NIETO GARCIA lo que califica los hechos “*no es la naturaleza de la percepción natural del observador y ni siquiera la voluntad del actuante, sino el legislador*”, siendo la norma la que en cada caso establece si media uno o varios hechos, lo que permite “*a efectos sancionadores, reunir varios hechos (naturales) en una sola acción típica o, a la inversa, descomponer un solo hecho natural en varias acciones típicas.*”¹⁹⁵⁹

En este sentido, es posible identificar una singular conducta del sujeto que de lugar a varios hechos, siendo cada uno de éstos susceptible de ser sancionado desde perspectivas distintas, lo que conllevaría a que en función de la descripción que cada norma otorgue al ilícito permitiría sancionar doblemente una misma conducta. Bajo esta perspectiva, se podría interpretar que sanción tributaria y condena por delito fiscal, impuestas a través de procedimientos no simultáneos, no serían en principio contrarias al *non bis in idem*, desde el momento en que la conducta del sujeto y los hechos que infieren el delito pueden responder a una descripción diferente a la establecida por la infracción tributaria. Sin embargo, si la conducta del sujeto da lugar a distintas infracciones que guardan, pese a su diferente denominación, un único objeto de protección, como señala el Tribunal Constitucional en Sentencia N°2/2003, de 16 de enero¹⁹⁶⁰ si “*el bien o interés jurídico protegido por ambas normas es el mismo*” la doble punición no queda justificada. Para

además, que el interés jurídicamente protegido sea distinto y que la sanción sea proporcionada a esa protección.”

¹⁹⁵⁹ NIETO GARCIA, A. (2004) para quien, un mismo hecho responde a una misma manifestación de voluntad que pueda ser valorada unitariamente en un tipo. Op.Cit. Pág 524-527.

¹⁹⁶⁰ Sobre este particular se refiere el Tribunal Constitucional en Sentencia 2/2003, de 16 de enero -FJ 5- al señalar, en relación a un caso de doble condena penal y administrativa por conducir bajo los efectos del alcohol, que “ambas infracciones, administrativa y penal, comparten un elemento nuclear común-conducir un vehículo de motor habiendo ingerido alcohol, superando las tasas reglamentariamente determinadas-, de modo que al imponerse ambas sanciones de forma cumulativa, dicho elemento resulta doblemente sancionado, sin que dicha reiteración sancionadora pueda justificarse sobre la base de un diferente fundamento punitivo, dado que el bien o interés jurídico protegido por ambas normas es el mismo -la seguridad del tráfico como valor intermedio referencial; la vida e integridad física de todos, como bienes jurídicos referidos. Se trata de un caso en el que el delito absorbe el total contenido de ilicitud de la infracción administrativa, pues el delito añade a dicho elemento común el riesgo para los bienes jurídicos vida e integridad física, inherente a la conducción realizada por una persona con sus facultades psico-físicas disminuidas, debido a la efectiva influencia del alcohol ingerido.” Vid. en comentarios a esta Sentencia, PEREZ MANZANO, M. (2003) *Reflexiones sobre el derecho fundamental a no padecer bis in idem al hilo de la STC 2/2003, de 16 de enero*. Pág. 1652 y ss.

MARTINEZ MUÑOZ, en este sentido “*el principio de eficacia exige descartar la denominación otorgada por la ley a las infracciones cometidas, pues se comete el riesgo de infringir el principio non bis in idem castigando dos infracciones con diferente denominación legal, cuando en realidad responden a idénticos hechos o a hechos que son sustancialmente iguales*”, siendo procedente determinar si el conjunto de hechos pueden ser sancionados doblemente o, si por el contrario “*constituyen un conjunto de circunstancias de hecho relativas al mismo sujeto y estrechamente unidas en el tiempo y en el espacio, impidiendo en ese caso una nueva sanción.*”¹⁹⁶¹

El tercer requisito de la vertiente material del *non bis in idem*, queda sujeto a la identidad de fundamento, delimitado por el bien jurídico que la norma infringida trata de proteger, lo que en principio conllevaría a la posibilidad de sancionar un mismo hecho y conducta, que vulnera bienes jurídicos diferentes. En este sentido, la vulneración o no del *non bis in idem* podría quedar condicionado a la previa decisión del legislador, cuestión entendemos resuelta por el Tribunal Constitucional en Sentencia N°234/1991, de 10 de diciembre al señalar que -FJ°2- “*Para que la dualidad de sanciones sea constitucionalmente admisible es necesario, además, que la normativa que la impone pueda justificarse porque contempla los mismos hechos desde la perspectiva de un interés jurídicamente protegido que no es el mismo que aquel que la primera sanción intenta salvaguardar o, si se quiere, desde la perspectiva de una relación jurídica diferente entre sancionador y sancionado.*”¹⁹⁶² Desde esta perspectiva constitucional, que el bien jurídico quede protegido en un estadio administrativo, o penal a partir de una determinada cantidad, no debiera inferir en el hecho de que mediante dos ópticas del ordenamiento jurídico se esté protegiendo una misma finalidad contributiva, de lo que en principio entendemos, no sería posible una sanción administrativa de existir un pronunciamiento condenatorio en sede penal¹⁹⁶³.

¹⁹⁶¹ En relación a la Sentencias del TEDH de 16 de junio de 2009, *Caso Ruotsalainen contra Finlandia*, en la que indica el Tribunal que -Cfr. la Autora- “los hechos que se desprenden del sumario penal indican que el sujeto ha usado un combustible con menor tributación que el diesel sin tributar por el impuesto adicional que permite su uso, mientras que la sanción administrativa fue impuesta por conducir su furgoneta con un combustible levemente gravado sin notificar dicha situación al órgano competente», resultando que los hechos apenas difieren y no son susceptibles de una doble sanción sin infringir el artículo 4 del Protocolo número 7 al CEDH. Vid. en este sentido, RUIZ ZAPATERO,G.(2009) *El TEDH y el bis in idem en el ámbito tributario (Ruotsalainen v. Finlandia)*, Pág.50 y 51. Para un análisis detallado de las principales Sentencias del TEDH en relación a este principio, Vid. LOPEZ BARJA DE QUIROGA,J.(2004) *El principio non bis in idem*; ARROYO ZAPATERO,L y NIETO MARTIN,A.(2007) *El principio de ne bis in idem en el Derecho penal europeo e internacional*.

¹⁹⁶² Vid. en este sentido, ALARCON SOTOMAYOR,L.(2008) para quien “no cabe establecer soluciones generales sobre la identidad o no de fundamento comparando en abstracto dos legislaciones (...) sino que hay que analizar cada norma punitiva en relación con otra norma punitiva concreta.” Op.Cit.Pág.51

¹⁹⁶³ Como señala ALCACER GUIRAO,R.(2013) “La expansión del Derecho penal hacia ámbitos sectoriales y a partir de formas de tipificación propias del Derecho administrativo conlleva el creciente solapamiento de tipos penales y administrativo-sancionadores, dirigidos ambos a la protección del mismo interés y a partir de

Los requisitos que conforman la vertiente material del *non bis in idem*, entendemos, no operan en el momento en que se haya de producir de la conexión entre el procedimiento y el proceso y, en la posible práctica de una liquidación tributaria anterior, más allá de una posible duplicidad de sanciones que pudieran concurrir una vez sustanciado el proceso penal, dado que con liquidación o sin esta, es precisamente la paralización del procedimiento sancionador al momento de poder imponer la sanción -conforme al principio de no concurrencia de sanciones recogido por el artículo 180.1 de la LGT(2003)¹⁹⁶⁴-, lo que se debe de producir¹⁹⁶⁵. En este sentido, los elementos que conforman la vertiente material de este principio habría que analizarlos a la luz de una posible actuación sancionadora, posterior a un pronunciamiento penal condenatorio o, a la imposición de una condena tras la imposición de una sanción administrativa¹⁹⁶⁶. Por lo tanto, la mayor o menor incidencia que la posible vulneración de este principio pudiera proyectar sobre la conexión del procedimiento y el proceso, así como en la práctica de una previa liquidación, debemos buscarla a partir de la otra vertiente del principio, como es la formal o procedimental¹⁹⁶⁷.

una muy semejante descripción de la conducta prohibida. Junto a las dudas de proporcionalidad que ello genera sobre los tipos penales (2), al reconducir al ámbito penal conductas cuya gravedad puede ser abarcada por sanciones administrativas e infringir, con ello, el principio de intervención mínima (3), la citada semejanza aboca también a la potencial proliferación de supuestos de *bis in idem*.” *El derecho a no ser sometido a doble procesamiento: discrepancias sobre el bis in idem en el tribunal europeo de derechos humanos y en el tribunal constitucional*. Pág.26

¹⁹⁶⁴ Artículo 133 Ley 30/1992, de 26 de noviembre. “Concurrencia de sanciones. No podrán sancionarse los hechos que hayan sido sancionados penal o administrativamente, en los casos en que se aprecie identidad del sujeto, hecho y fundamento.”

¹⁹⁶⁵ En este sentido se pronunciaba la Sala Tercera del Tribunal Supremo en Sentencia de 24 de febrero de 1989 -Pte. Cancer Lalanne, E., EDJ 1989/2059, AH 1º-, en relación a las posibilidad sancionadora de la Administración, una vez observados indicios o sospechas delictivos “La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal, en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in idem» por una parte, y de la preferencia del juicio final, de otra. Ciertamente que ello comporta una deficiencia en el procedimiento de investigación en cuanto el paso a la fase penal de este, se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma.”

¹⁹⁶⁶ Como establece RUBIO SOLER,C.(2008) “la previa imposición de una sanción administrativa no excluye la posibilidad de iniciar un proceso penal, aun cuando concorra una triple identidad (...) Tal y como expresa el TC, de no ser así, estaríamos dejando en manos de la Administración la valoración de si determinadas conductas son o no delictivas, cuestión esta reservada a los órganos jurisdiccionales” añadiendo el Autor que, “en el caso de que hubiese mediado sanción administrativa, no por ello puede dejarse de imponer una sanción penal, pues la mera declaración de imposición de una nueva sanción no vulnera el principio *non bis in idem* -y siempre que en la imposición de la sanción penal se descuente la sanción administrativa y todos los efectos negativos derivados de la misma.-” Op.Cit.Pág.248

¹⁹⁶⁷ Como señala ESPEJO POYATO,I.(2013), tras analizar -Cfr. a Nieto García, A.- las Sentencias de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo de 20 de febrero de 1978 y 29 de diciembre de 1981, “se aprecia claramente y de un modo especialmente no dramático, la posibilidad de que, en ausencia de la prohibición del *bis in idem*, se produzcan pronunciamientos contradictorios. Esa es, sin duda, la explicación de la habitual conexión de este principio con la cuestión de la prohibición de las dos verdades.” Op.Cit.Pág.268-269.

La vertiente formal o procedimental del principio, esta configurada por tres parámetros como son, la preferencia del proceso penal frente el procedimiento sancionador tributario ante situaciones de posible delito, el respeto de la Administración a la cosa juzgada y, la prohibición de un doble pronunciamiento sobre los mismos hechos¹⁹⁶⁸.

Respecto a los dos primeros, la reacción punitiva penal frente a al sancionadora tributaria, la encontramos justificada en el voto particular¹⁹⁶⁹ emitido en la Sentencia N°2/2003, de 16 de enero, que delimita la doble finalidad del principio *non bis in idem*. Por un lado “*la dimensión instrumental, ceñida al campo cronológico, de prioridad temporal*” debería significar que la potestad sancionadora desplegada por la Administración, en relación a unos hechos de posible tipificación como delito o falta penal “*debe paralizar, en fase más o menos avanzada, el expediente, para remitir a la jurisdicción penal los hechos a efectos de su eventual enjuiciamiento en sede penal*” para impedir precisamente que la Administración “*sancione algo que prima facie puede constituir infracción penal y ser enjuiciada por quien tiene competencia exclusiva para ello: los Jueces y Tribunales del*

Expresión que construye la Autora partiendo de que “la prejudicialidad no devolutiva no prohíbe la posibilidad de la devolutiva (...) el instituto de la prejudicialidad no devolutiva abre la puerta a posibles pronunciamientos contradictorios que con naturalidad asume el Tribunal Constitucional.” *Ibidem*, Op.Cit.Pág.285 En el mismo sentido tiene escrito RUBIO SOLER,C.(2008) que “prejudicialidad tributaria y *non bis in idem*, y su caracterización en el delito fiscal (...) sirven para explicar las distintas situaciones que se producen en el curso de los distintos procedimientos...” para el Autor “si bien la paralización del procedimiento administrativo sancionador tiene como motivación el respeto al principio *non bis in idem*, esta motivación sin embargo no alcanza a justificar la paralización del procedimiento inspector” por lo que a su juicio se debe acudir “a los principios de seguridad jurídica y de preferencia de la jurisdicción penal para justificar esa paralización”. Op.Cit.Pág.254

¹⁹⁶⁸ Aspectos establecido por el Tribunal Constitucional en su Sentencia N°77/1983, de 3 de octubre, como límites de la potestad sancionadora de la Administración, -FD3- “Colocados de lleno en la línea a la que hemos llegado en el apartado anterior, podemos establecer que los límites que la potestad sancionadora de la Administración encuentra en el art. 25.1 CE son: a) la legalidad, que determina la necesaria cobertura de la potestad sancionadora en una norma de rango legal, con la consecuencia del carácter excepcional que los poderes sancionatorios en manos de la Administración presentan; b) la interdicción de las penas de privación de libertad, a las que puede llegarse de modo directo o indirecto a partir de las infracciones sancionadas; c) el respeto de los derechos de defensa, reconocidos en el art. 24 CE, que son de aplicación a los procedimientos que la Administración siga para imposición de sanciones, y d) finalmente, la subordinación a la Autoridad judicial.” Justificando el Tribunal la subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial, a partir de que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera, con las siguientes consecuencias, -FD°3- “a) el necesario control “a posteriori” por la autoridad judicial de los actos administrativos mediante el oportuno recurso; b) la imposibilidad de que los órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos; c) la necesidad de respetar la cosa juzgada. La cosa juzgada despliega un efecto positivo, de manera que lo declarado por sentencia firme constituye la verdad jurídica y un efecto negativo, que determina la imposibilidad de que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre el tema.”

¹⁹⁶⁹ Emitido por el Magistrado D. Pablo García Manzano. En el caso sustanciado por el Tribunal se ponía de manifiesto la doble instrucción de un procedimiento sancionador administrativo -que se resolvió sancionando al sujeto- mientras era sustanciado un proceso penal por los mismos hechos, lo que finalmente conllevó a una integración de la sanción administrativa en el pronunciamiento punitivo, siendo lo cierto y como señala el voto particular, que finalmente se impusieron dos resultados punitivos, como de un lado fue la sanción administrativa, y de otro la multa penal, que no lleva a entender sino que “se vulneró el principio de *ne bis in idem*, al recaer dos sanciones, la administrativa y la penal, por unos mismos hechos y con el mismo fundamento.”

orden jurisdiccional penal.” Por otro lado, y referido al aspecto sustantivo la sentencia penal absolutoria, que permitiera a la Administración reanudar el expediente sancionador “*queda vinculada por los hechos probados declarados por aquélla*”, siendo esta última “*la verdadera manifestación de la prevalencia de la jurisdicción penal.*” Es por tanto la *vis atractiva* del orden penal en cuanto a la imposición de sanción y, el respeto al efecto de cosa juzgada, lo que por ahora mantiene el interés del *non bis in idem*, siendo la paralización en la imposición de una sanción lo que debe informar la suspensión del procedimiento administrativo.

Siguiendo la línea anterior y, no considerando que el desarrollo del procedimiento de regularización se dirija a la cuestión sancionadora, debe ser respecto al tercer parámetro que configura el principio, donde debiera residir la interacción de éste en relación al momento de traslado de las actuaciones. En este sentido, es la prohibición de un nuevo pronunciamiento penal sobre los mismos hechos, como señala ALARCON SOTOMAYOR, lo que “*configura el verdadero o propio non bis in idem procesal o derecho a no sufrir un doble proceso punitivo sucesivo con el mismo objeto.*”¹⁹⁷⁰ No obstante, la posible dualidad, y también a partir de la Sentencia N°2/2003 de 16 de enero del Tribunal Constitucional -FJ 8-, no es una cuestión que pueda ser descartada *a priori*. Si bien parte del Tribunal -STC N°159/1987, de 26 de octubre, FJ 2- de “*la imposibilidad de proceder a un nuevo enjuiciamiento penal si el primer proceso ha concluido con una resolución de fondo con efecto de cosa juzgada*”, la interdicción constitucional de apertura o reanudación de un procedimiento sancionador cuando se ha dictado una resolución sancionadora firme “*no se extiende a cualesquiera procedimientos sancionadores, sino tan sólo respecto de aquéllos que, tanto en atención a las características del procedimiento -su grado de complejidad- como a las de la sanción que sea posible imponer en él -su naturaleza y magnitud- pueden equipararse a un proceso penal, a los efectos de entender que el sometido a un procedimiento sancionador de tales características se encuentra en una situación de sujeción al procedimiento tan gravosa como la de quien se halla sometido a un proceso penal*” a lo que añade el Tribunal que “*la interdicción de doble procedimiento sancionador sólo se incumple si los dos procedimientos han sido sustanciados con las debidas*

¹⁹⁷⁰ ALARCON SOTOMAYOR, L. (2008), para la que atendiendo a todos los preceptos que garantizan, además de la prohibición del doble castigo -o sea, el non bis in idem material o sustantivo-, el derecho a no ser juzgado más de una vez por el mismo ilícito, con independencia del sentido del primer pronunciamiento, ya fuera absolutorio ya de condena.” Op.Cit.Pág.21. En este sentido señala PÉREZ NIETO, R. (2010) que la vertiente procesal “proscribe que una persona pueda verse sometida a un doble procedimiento punitivo o sancionador por los mismos hechos y fundamento, con independencia del resultado -absolución o sanción- del mismo”. *Principios y garantías del Derecho sancionador tributario: culpabilidad, non bis in idem, prueba ilícitamente obtenida, derecho a no autoincriminarse*. Pág.44.

garantías, de modo que un primer procedimiento tramitado sin respetar la prioridad legal del orden jurisdiccional penal no impide un segundo procedimiento sancionador.”¹⁹⁷¹

Por tanto y, de acuerdo a la relación que el *non bis in idem* guarda sobre un procedimiento administrativo sancionador previo o posterior a un proceso penal, no incide necesariamente en la paralización de las actuaciones ante la sospecha delictiva, ni debiera incidir en una cuestión regularizadora previa, desde el momento que una posible resolución de los órganos administrativos podría no supeditar a los órganos penales en función a que, el procedimiento administrativo sancionador no proyecta los mismos efectos en relación a la «complejidad, naturaleza y magnitud» que representa el desarrollo de un proceso penal por delito, circunstancias que además quedarían inicialmente relegadas a la valoración que de estos conceptos practicara la Administración, de modo que únicamente, y una vez sustanciado el proceso, quedara determinado que por motivo de éstas, la Administración debiera haber paralizado sus actuaciones “*en un estado más o menos avanzado del procedimiento.*” De lo que entendemos que, no es la previa resolución administrativa¹⁹⁷², la que puede determinar la vulneración de la vertiente formal del principio, sino la posterior actuación de la Administración, que no respete el valor de cosa juzgada, o de los hechos probados que establezca un pronunciamiento jurisdiccional previo, al inicio o continuación en su caso, de las actuaciones sancionadoras administrativas¹⁹⁷³.

¹⁹⁷¹ Es de resaltar el análisis que en la Sentencia se realizan de los pronunciamientos del TEDH, en relación al artículo 4 del Protocolo 7 del CEDH, de 23 de octubre de 1995, *caso Gradinger contra Austria*, Par.55; de 29 de mayo de 2001, *caso Franz Fischer contra Austria*, Par.29; de 30 de julio de 1998, *caso Oliveira contra Suiza*, Par.27, de las que se extrae que, el *non bis in idem* “no limita su protección al derecho a no ser sancionado en dos ocasiones, sino que la extiende al derecho a no ser perseguido penalmente.”

¹⁹⁷² Que como tal, y de acuerdo al Tribunal Constitucional -STC N°2/2003, FJ 7- “En cuanto al reconocimiento de efecto de cosa juzgada de la resolución administrativa, se ha de señalar que, en sentido estricto, dicho efecto es predicable tan sólo de las resoluciones judiciales, de modo que sólo puede considerarse vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva sin indefensión, en cuyo haz de garantías se ha reconocido el respeto a la cosa juzgada (por todas, SSTC 67/1984, de 7 de junio, FJ 2; 159/1987, de 26 de octubre, FJ 2; 189/1990, de 26 de noviembre, FJ 1; 151/2001, de 2 de julio, FJ 4), el desconocimiento de lo resuelto en una resolución judicial firme, dictada sobre el fondo del litigio. De otra parte, se ha de tener presente que uno de los requisitos de la legitimidad constitucional de la potestad sancionadora de la Administración es la necesaria viabilidad del sometimiento de la misma a control judicial posterior (art. 106 CE; STC 77/1983, de 3 de octubre).”

¹⁹⁷³ Otra cuestión que va ligada a la prejudicialidad, sería si esa previa resolución administrativa, puede tener acceso a la Jurisdicción contenciosa, y de ahí la posible confluencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales distintos sobre unos mismos hechos. Cuestión que no obstante, y a la que ya nos hemos referido a lo largo de nuestro trabajo, incidiría en el principio de seguridad jurídica, y no en el *non bis in idem*. Para RAMIREZ GOMEZ, S. (2000) la paralización del procedimiento de liquidación hay que abordarlo no desde la perspectiva del *non bis in idem*, pues no nos encontramos ante un ejercicio del *ius puniendi*, sino desde la posibilidad de que distintos órganos del Estado se pronuncien de una forma diferente sobre los mismos hechos, pues la no paralización abriría la puerta a situaciones de inseguridad jurídica. Op.Cit.Pág.34. La Sentencia de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Supremo de 24 de enero de 1989 -Roj.13529/1989, Pte. Bruguera Mante, A. FD°4- vino a establecer “la imposibilidad de que los órganos de dicha Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos pudieran ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes especiales mientras la autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos.” Se refiere a «sancionadores» bajo la todavía unidad procedimental tributaria; y se refiere, conforme a la STC N°77/1983, y la de la Sala 5ª del Tribunal Supremo de 10 de enero de 1.987,

Una vez situados las dos vertientes del principio *non bis in idem*, y manteniendo el desarrollo que establecíamos en el apartado anterior, para concretar la sucesión procedimental tributaria una vez observada la sospecha o indicio delictivo, consideramos en atención a este principio que, tanto sería errónea la regulación establecida en el artículo 180.1 de la LGT(2003), como incompatible el desarrollo reglamentario del artículo 32 del RGST(2004), si con estas normas se pretende respetar la *vis atractiva* del Ordenamiento penal en situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública, desde el momento en que lo que ha pretendido el legislador, no es sino trasladar a la legislación tributaria que la Administración practique una primera instrucción sobre hechos que ya advierten un primer atisbo delictivo, lo que en si encierra el desarrollo de un procedimiento análogo al que posteriormente se realizaría en una primera fase del proceso penal. A partir de esta premisa, la posible vulneración del principio *non bis in idem*, no consideramos que pueda quedar orientada desde la vertiente material del principio, puesto que la identidad de sujeto, objeto y fundamento, son cuestiones que, siendo tratadas en un procedimiento tributario de manera anterior a una instrucción penal, no condicionarán al Juzgador penal que utilizará para alcanzar su convicción los principios del proceso conforme a los elementos que informan el tipo penal¹⁹⁷⁴.

Desde esta posición, debemos buscar la posible vulneración del principio desde la vertiente formal, para determinar si el desarrollo de un procedimiento tributario es el que puede conculcar los derechos del contribuyente en este sentido. Si partimos del procedimiento de comprobación e investigación, entendemos que de respetar su objetivo y finalidad, no conllevaría violación alguna desde el momento en que la emisión o no de una liquidación no representan sino la cuantificación de lo que en su momento podría ser el elemento objetivo del delito; expresión económica que en cualquier caso, quedaría supeditada, no a la confirmación de su importe en sede penal, sino a la concreción delictiva

a la subordinación de la Administración a lo decidido por el Juez Penal, de acuerdo al principio de legalidad establecido en el artículo 25 de la CE, y así como al derecho a la defensa del artículo 24 de la CE. Cuestiones para nosotros, totalmente diferentes en función de lo que se pretenda. Si se pretende un sometimiento a la legalidad de los actos de la Administración, sería -entendemos- más correcta la remisión al artículo 106 de la CE, que dispone el sometimiento de los actos de la Administración al control de los tribunales; si se pretende una protección de derechos sería correcto acudir al artículo 24 de la CE, no siendo el *bis in idem* lo que precisamente se trataría de proteger. *Vid.* en este sentido ALARCON SOTOMAYOR,L.(2008), Op.Cit.Pág.93-98.

¹⁹⁷⁴ Cuando además y, como señala ALCACER GUIRAO,R.(2013) en relación a la STC 2/2003, de 16 de octubre “en los supuestos de concurrencia de procedimiento administrativo y penal (o viceversa), regirá únicamente la prohibición de doble sanción, que se salvaguardará con la citada técnica de la compensación, pero no la de doble enjuiciamiento, puesto que la sanción administrativa no tendrá fuerza de cosa juzgada.” Op.Cit.Pág.28

del importe¹⁹⁷⁵, siendo posible que no todo el resultado de la liquidación emitida por la Administración -de acuerdo con los distintos principios y derechos preferentes del orden penal-, reúna finalmente los elementos del tipo delictivo que la sitúen como merecedora de esta calificación. Por tanto, y de no haber adelantado la Administración el juicio de culpabilidad al procedimiento de regularización, la posible vulneración del principio podría quedar evidenciado por el desarrollo de un procedimiento sancionador, del que se parte con un indicio de infracción tributaria que pudiera ser delictiva, del cual y en caso de «estimar» esta posibilidad, daría lugar a un proceso penal posterior que se sustanciaría bajo la igualdad de sujeto, objeto y fundamento¹⁹⁷⁶.

No obstante, y como ya advertimos en su momento, el juicio de culpabilidad para despejar la simple negligencia, requiere que el procedimiento tributario sancionador se desarrolle bajo la interdicción de una serie de reglas y principios, que permitan al contribuyente alegar cuanto estime conveniente por motivo de la imputación infractora que se pretende, siendo únicamente a partir de este momento cuando la Administración pueda llegar a valorar, sin incurrir en una sanción de plano, si del resultado de la regularización y, de la conducta del contribuyente es posible distinguir una sospecha o indicio delictivo. Hasta ese momento, no consideramos posible entender que la Administración esté

¹⁹⁷⁵ En otro caso llegaríamos a lo que ESPEJO POYATO, I. (2013) denomina “prejudicialidad administrativa de facto”, al ceñirse el Tribunal penal al resultado económico que la Administración fija en su informe. Op.Cit.Pág.194-206

¹⁹⁷⁶ Es la vertiente material del *non bis in idem* al que hace referencia el Tribunal Constitucional en Sentencia N°177/1999, de 11 de octubre, al establecer en su FJ 4 que “la perspectiva que en sus Sentencias condenatorias han considerado los órganos judiciales ha sido la meramente procedimental en que cristaliza la vertiente procesal del *non bis in idem*, desatendiendo a su primordial enfoque sustantivo o material, que es el que cumple la función garantizadora que se halla en la base del derecho fundamental en juego” debiendo entender según el Tribunal que “la articulación procedimental del *non bis in idem* (...) se orienta, esencialmente, no tan sólo a impedir el proscrito resultado de la doble incriminación y castigo por unos mismos hechos, sino también a evitar que recaigan eventuales pronunciamientos de signo contradictorio, en caso de permitir la prosecución paralela o simultánea de dos procedimientos -penal y administrativo sancionador- atribuidos a autoridades de diverso orden. A impedir tales resultados se encamina la atribución prioritaria a los órganos jurisdiccionales penales del enjuiciamiento de hechos que aparezcan, prima facie, como delitos o faltas, atribución prioritaria que descansa en la exclusiva competencia de este orden jurisdiccional para depurar y castigar las conductas constitutivas de delito, y no en un abstracto criterio de prevalencia absoluta del ejercicio de su potestad punitiva sobre la potestad sancionadora de las Administraciones públicas, que encuentra también respaldo en el texto constitucional.” Pronunciamiento que, abandonada la unidad procedimental tributaria, entendemos nosotros, no debe predicarse sino del procedimiento sancionador. En el voto particular de la Sentencia (emitido conjuntamente por D. Pedro Cruz Villalón y D^a María Emilia Casas Baamonde) se pone de manifiesto un cambio de criterio, respecto de la STC N°77/1983 en la que su FJ 3 establecía “La subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial exige que la colisión entre una actuación jurisdiccional y una actuación administrativa haya de resolverse en favor de la primera”, lo que al estimar en la presente que la sanción administrativa -por la vertiente procedimental del *non bis in idem*- impide el castigo penal de la conducta, significa “impedir la actuación de la jurisdicción penal, desde el momento mismo en que se impone una sanción administrativa. Al blindar ante la ley penal a los ciudadanos que sufren una multa por parte de una Administración pública, se resuelve en favor de las autoridades administrativas la posible colisión que pudiera producirse entre sus actividades y la de los órganos de la justicia penal.” Situación que trataría de solventar la STC 2/2003, de 16 de octubre, al declarar correcta la aplicación de la sanción administrativa y penal, de forma proporcional. *Vid.* en este sentido, RAMIREZ GOMEZ, S. (2000) Op.Cit.Pág.39-40.

desarrollando un procedimiento que pueda vulnerar el *non bis in idem*, puesto que, el procedimiento sancionador se dirige a establecer la posible infracción de una obligación tipificada en el ordenamiento tributario, que de reunir los elementos precisos principiaría la sospecha o indicio de la infracción de una norma de naturaleza penal. Hasta entonces entendemos, no gozaría de la misma entidad a efectos de considerar vulnerado el principio, el procedimiento tributario y el proceso, sino únicamente cuando, a partir de que la Administración y una vez valorada la sospecha o indicio delictivo respetando los tiempos procedimentales, mantuviera u ordenara actuaciones con la intención de indagar en el supuesto delictivo¹⁹⁷⁷.

De otra forma es posible y acertado establecer, que la Administración puede advertir el posible componente delictivo que rodea al resultado económico, y a la conducta del contribuyente, sin necesidad de desarrollar el procedimiento sancionador, cuestión con la que nos mostramos conformes, siempre y cuando no haya sido necesaria la participación del contribuyente a título de obligado, o cuando mediando el deber de colaboración, se paralice el procedimiento en el instante de nacer la *noticia criminis* y no, en el momento de practicar el traslado o remisión de los hechos. En caso contrario, no serán las actuaciones desarrolladas en el procedimiento tributario las que pueda producir la vulneración de la vertiente formal del *non bis in idem*, sino las que se desarrollen través del procedimiento *ad intra* que lleva a cabo la Administración¹⁹⁷⁸ una vez advertida la *noticia criminis*, que sin la suspensión del tributario -sea liquidatorio o sancionador- y sin la debida advertencia al contribuyente, se sustancian a través de un procedimiento cuya única finalidad es establecer el alcance de la situación delictiva que arrojan los hechos y conducta advertidos

1979

¹⁹⁷⁷ Situación que consideramos distintas a las que hemos identificado anteriormente en atención a la “inmediatez” con que ha de producirse el traslado o remisión de los hechos. La diferencia no es otra que el inicio de actuaciones y la participación del contribuyente en éstas.

¹⁹⁷⁸ La vulneración del *non bis in idem* en esta circunstancia, entendemos, lo sería al amparo de lo establecido por el TEDH que sitúa la vertiente formal del *bis in idem* en el núcleo del artículo 4 del Protocolo N°7, de modo que infringirá el derecho, la sola incoación de un segundo procedimiento una vez instruido y resuelto por resolución firme uno anterior. En este sentido enfatiza el TEDH, la finalidad del precepto al señalar que «es prohibir la repetición de procedimientos que ya han concluido por una decisión firme» *Vid.* en este sentido ALCACER GUIRAO, R. (2003) en relación al Caso Tsonyo Tsonev contra Bulgaria. *Op.Cit.* Pág.33. No es el anterior sin embargo el matiz con el que nuestro TC entiende la cuestión -STC 2/2003- que sólo reconoce carácter autónomo al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal, de modo que la simple coexistencia de procedimientos sancionadores - administrativo y penal- que no ocasiona una doble sanción no ha adquirido relevancia constitucional en el marco de este derecho, por cuanto, como considera el TC el efecto de cosa juzgada sólo es predicable de las resoluciones judiciales, y no es por tanto extensible a las resoluciones sancionatorias administrativas.

¹⁹⁷⁹ No es el mero desarrollo de este procedimiento lo que entendemos puede conculcar el principio *non bis in idem*, sino la finalidad hacia la que se proyecta y, la previsión de la incorporación de los datos obtenidos del procedimiento tributario, a un procedimiento sancionador o penal posterior. *Vid.* en este sentido la Sentencia del TEDH de 4 de octubre de 2005, en Caso Shannon contra Reino Unido.

VII.II.- La paralización de actuaciones en atención al principio de seguridad jurídica.

Tal y como hemos tenido la oportunidad de analizar en relación al *principio non bis in idem* entendemos que, en relación a la figura del delito contra la Hacienda Pública, no justifica de forma satisfactoria que, la vulneración de este principio en relación a una dualidad de sanciones o procedimientos en los que coincidan sujeto, hecho y fundamento, sea lo que deba informar la paralización de actuaciones¹⁹⁸⁰ en una fase anterior a decidir, si la infracción tributaria es merecedora de sanción, o en su caso debe ser enjuiciada por la Jurisdicción penal¹⁹⁸¹; entendiendo que -en principio- podría responder con mayor acierto acudir al principio de seguridad jurídica en relación a los posibles pronunciamientos de dos Jurisdicciones diferentes en relación a unos mismos hechos, que por otra parte, respetaría al mismo tiempo el principio de cosa juzgada¹⁹⁸².

No debe ser por tanto la costumbre de acudir al *bis in idem*, lo que haga desistir de otras posibilidades, considerando procedente establecer conforme al tratamiento que hemos dado al procedimiento tributario de regularización y al sancionador en un apartado anterior¹⁹⁸³ y, el momento en que nace en la Administración la sospecha delictiva¹⁹⁸⁴, si la posible vulneración del principio de seguridad jurídica es la que justifica la paralización de actuaciones en un estadio determinado del procedimiento administrativo, al objeto de

¹⁹⁸⁰ Posición que adoptamos ante la evidencia de que una vez observados los indicios delictivos, la Administración desarrolla un procedimiento administrativo -que no tributario- para sustanciar de manera anterior al proceso penal, un enjuiciamiento de la posible culpabilidad del sujeto, lo que a nivel procedimental significaría la vulneración del *bis in idem*, con la variante de que no es posible demostrar la evidencia de esa vulneración, al carecer de acceso al contenido de éste.

¹⁹⁸¹ Cuando además, una vez recibido la resolución absoluta o el expediente, por la Administración, ésta puede -art.180.1. LGT(2003)- iniciar o continuar un procedimiento que conjuga idénticos propósitos a los despejados por la Jurisdicción penal, o el Ministerio Fiscal. Como señala MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2011) “el artículo 180.1 de la LGT impide la continuación del procedimiento sancionador cuando la autoridad judicial ha dictado una sentencia condenatoria, en la medida en que el principio *non bis in idem* prohíbe la duplicidad sancionadora sobre los mismos hechos. Sin embargo, en el supuesto de inexistencia de delito, esto es, cuando el resultado obtenido en vía judicial sea una sentencia absoluta, la Ley General Tributaria permite la continuación del procedimiento sancionador con la única limitación de la vinculación que suponen los hechos probados por los tribunales penales. En este punto, si bien la reanudación del procedimiento sancionador en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito no vulnera el principio *non bis in idem* desde un punto de vista material, puesto que el sujeto no ha sido sometido a una sanción penal sobre los mismos hechos, infringe a nuestro entender la garantía procesal que otorga el mencionado principio al impedir el desarrollo de dos procedimientos sancionadores cuando se aprecie identidad de sujetos, hechos y fundamento, con independencia del resultado obtenido en el primero de ellos, esto es tanto si el autor de los hechos ha sido condenado o absuelto por el tribunal penal.” Op.Cit.Pág.136

¹⁹⁸² Como señala ESPEJO POYATO, I.(2013) “sin perjuicio de la preferencia de la vía penal a efectos sancionadores, ha sido la exageración descontextualizada del principio así entendido lo que ha producido el que se pierda de vista el auténtico origen del mismo, conectado, por una parte, con la idea de cosa juzgada y la necesidad de articular, que no impedir a toda costa, dos posibles pronunciamientos contradictorios y, por otra, con la prohibición de la doble sanción y, en caso de posible concurrencia, la preferencia de la vía penal, que ofrece mayores garantías al ciudadano.” Op.Cit.Pág.270.

¹⁹⁸³ Vid. Apartado III del presente capítulo.

¹⁹⁸⁴ Vid. Apartado VI del presente capítulo.

evitar los efectos que se preconizan, partiendo de que la preferencia de la vía penal ofrece frente a la sancionadora administrativa, una mayor garantía hacia el sujeto. En este sentido, se ha de tener en cuenta que, respecto al principio de seguridad jurídica¹⁹⁸⁵, no deja de ser determinante que una vez recaído un pronunciamiento de esta Jurisdicción -sea condenatorio o absolutorio- es posible una posterior actuación de la Administración que puede producir idéntica distorsión¹⁹⁸⁶, de tratar los hechos declarados probados, e incluso el efecto de cosa juzgada, desde una óptica distinta a la que motiva el pronunciamiento penal, volviendo en muchos casos al punto de partida que dio lugar al traslado de la causa¹⁹⁸⁷. Desde esta perspectiva y como señala NIETO GARCIA carece de sentido una

¹⁹⁸⁵ La seguridad jurídica, como establece el Tribunal Constitucional en Sentencia N°27/1981, 20 de julio -FJ°10-“es suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.” En este sentido, también se refiere el Tribunal Constitucional en Sentencia N°46/1990, de 15 de marzo, al señalar que “la exigencia del artículo 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas como la que sin duda se genera en este caso dado el complicadísimo juego de remisiones entre normas que aquí se ha producido. Hay que promover y buscar la certeza respecto a qué es Derecho y no (...) provocar juegos y relaciones entre normas como consecuencia de las cuales se introducen perplejidades difícilmente salvables respecto a la previsibilidad de cuál sea el Derecho aplicable, cuáles las consecuencias derivadas de las normas vigentes, incluso cuáles sean éstas.”

¹⁹⁸⁶ Del artículo 180 de la LGT(2003) “1. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados...” De este mismo artículo “La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa” si bien el apartado tercero señala “La realización de varias acciones u omisiones constitutivas de varias infracciones posibilitará la imposición de las sanciones que procedan por todas ellas.” El artículo 32.5 del RGST(2004) “Concluido el proceso penal o devuelto el expediente por el Ministerio Fiscal, se estará a lo dispuesto en el artículo 180.1 y en la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria continuará el procedimiento de comprobación e iniciará o continuará el procedimiento sancionador de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.”

¹⁹⁸⁷ Considera el Tribunal Constitucional en Sentencia N°98/1989, de 1 de junio -FJ°10-que “La diferencia entre ambas resoluciones reside en el terreno de la calificación jurídica de lo que constituye un mismo soporte fáctico; esto es, de unos hechos, que en el ámbito penal son valorados de manera diferente de la que resulta de su apreciación en el orden disciplinario”. La Sala Tercera del El Tribunal Supremo, en Sentencia de 22 de marzo de 2010 -Pte. Huelin Martínez de Velasco, J. Roj 1773/2010, FD°4 señalaba que “una vez que los tribunales (o los órganos administrativos competentes) han juzgado definitivamente una conducta, no cabe que abran otro procedimiento para enjuiciarla de nuevo. Sin embargo, esta dimensión del principio no impide la heterogeneidad de los cauces, de modo que terminado uno concluyendo que no se ha producido una infracción de una clase (penal), nada obsta a la apertura de otro destinado a averiguar si ha habido la comisión de un incumplimiento reprobable con sanciones de otra naturaleza (administrativa)... el Juzgado de Instrucción sobreseyó las actuaciones por estimar que los hechos no eran constitutivos de falta o delito ... afirmación carece de relevancia a los efectos pretendidos por el recurrente porque no se contiene en una relación de hechos probados de un pronunciamiento jurisdiccional, sino en el razonamiento destinado a justificar el archivo de unas diligencias penales por no haberse acreditado debidamente la comisión del delito denunciado...” En el mismo sentido, la se pronuncia el Tribunal Supremo en Sentencia de 7 de julio de 2011 -Pte. Martín Timón, M, Roj 4956/2011, FD°1- “la conclusión que se alcanza no puede ser la misma respecto de los hechos declarados no probados que se contengan en una resolución judicial absolutoria, pues respecto de éstos, y prescindiendo ya del aspecto sancionador, no queda vinculada la Administración, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento administrativo de comprobación son radicalmente diferentes, pues mientras en el proceso penal el acusado está amparado por el principio de

prioridad cronológica del proceso penal cuando será finalmente un Tribunal contencioso-administrativo el que se pronunciará sobre el valor probatorio que conste en el expediente administrativo¹⁹⁸⁸, por lo que con la igualdad que se ha presuponer al valor de las resoluciones de Jurisdicciones distintas, justificaría con mayor precisión considerar la seguridad jurídica desde una inversión de esa *vis atractiva* por cuestión de la naturaleza tributaria previa a que responden los hechos, lo que entendemos ofrecería una mayor garantía para el administrado, a partir de una liquidación previa, que pudiera ser resuelta por la Jurisdicción que por orden natural está llamada a conocerla¹⁹⁸⁹. No obstante, y a la vista de los pronunciamientos jurisdiccionales y constitucionales antes señalados, seguridad jurídica y cosa juzgada, pueden ser cuestiones que incidan en cada Jurisdicción, con independencia de cual de éstas emita un pronunciamiento previo, al propio que distinga la cuestión delictiva.

Si establecemos un cierto orden cronológico, el problema lo encontramos arraigado en la costumbre tributaria resuelta por vía jurisdiccional, de someter la unidad conceptual

presunción de inocencia, en el procedimiento administrativo de investigación y comprobación se aplica la inversión de la carga de la prueba que resulta inadmisibles en el proceso penal, de tal forma que elementos de prueba rechazados en el proceso penal, pueden resultar perfectamente válidos en el procedimiento administrativo de comprobación, máxime teniendo en cuenta que el fundamento del reproche en ambos procedimientos es completamente distinto.” Se refiere la Sala, a la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de junio de 2008 -Pte. Córdoba Castroverde, M.E., Roj.2620/2008, FDº5-e n la que “una interpretación adecuada de los citados preceptos nos ha de llevar a colegir que los hechos declarados probados en una sentencia absolutoria vinculan a la Administración no solo en el ejercicio de su potestad sancionadora, pues a ella se refiere expresamente el precepto transcrito de la Ley General Tributaria al aludir al procedimiento sancionador, sino también en el procedimiento de liquidación...”

¹⁹⁸⁸ NIETO GARCÍA,A.(1994) Op.Cit.Pág.391. Para el que la casuística de las sentencias absolutorias representa un abanico de posibilidades tan variadas como de difícil solución desde el momento en que, ante la inexistencia de hechos delictivos declarada por el Juez penal, impide a la Administración sancionar por estos, de declarar el Juez penal la existencia de los hechos, pero de absolver por otras causas, la Administración deberá tenerlos en cuenta en el expediente sancionador, de limitarse el juez a considerar que los hechos no han sido probados, podrá la Administración tratar de demostrarlos en el ulterior procedimiento sancionador. Op.Cit.Pág.349. Para RUIZ ZAPATERO,G.(2009) las sentencias absolutorias deberían impedir el inicio o continuación de actuaciones sancionadoras, desde el momento en que el non bis in idem impide un nuevo proceso por los mismos hechos por los que el sujeto pasivo ha sido absuelto en vía penal. *Vid. Derecho a ser condenado dos veces después de persecuciones fallidas por delito fiscal*. Pág.51-54

¹⁹⁸⁹ En cuanto a la complejidad que actualmente puede residir en determinar la cuota tributaria, en relación a la prejudicialidad devolutiva, señala BALLBE MALLOL,M.(2004) “La lógica del precepto es clara: si hay que decidir cuestiones tan importantes y trascendentes que determinen la culpabilidad o inocencia (existencia o inexistencia de delito), el juicio debe ser técnicamente perfecto y por ello la jurisdicción competente tiene que ser la que corresponda al tipo de asunto que haya que decidir y no el propio juez penal.” *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*. Pág.181. Para CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2011) debería ser replanteada el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales “cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.” Op.Cit.Pág.451

de deuda tributaria al resultado del proceso penal, ante la teórica imposibilidad de separar los procedimientos tributarios. Esta situación, gobernada durante los últimos cuarenta años (1985-2012) a través de la paralización de las actuaciones tributarias evitando emitir una liquidación¹⁹⁹⁰, finalmente no conllevó sino a sustituir ésta, por el resultado contenido en un informe, confeccionado a través de un procedimiento *ad intra* de la Administración tributaria¹⁹⁹¹. Esta concepción, debería haber comenzado a cambiar desde el momento en que, tratada de erradicar la responsabilidad objetiva propia del sistema tributario, es la necesidad de determinar la culpabilidad del sujeto mediante un procedimiento diferenciado, lo que lleva a establecer que, deuda tributaria y procedimiento de regularización, sanción y procedimiento sancionador, sean conceptos y actuaciones que responden a objetivos y finalidades distintas¹⁹⁹².

¹⁹⁹⁰ Que en muchas ocasiones se producía con el efecto contrario al que nosotros observamos sobre el procedimiento *ad intra*, significando al traslado de las actuaciones sin una previa actuación de comprobación o investigación que permitiera establecer con mayor o menor precisión la deuda tributaria, a expensas de que estas actuaciones fueran desarrolladas en sede judicial. En este sentido señalaba la Audiencia Nacional en Sentencia de 29 de junio de 2004 -Nº659/2004, FDº2- “La suspensión del procedimiento administrativo en expectativas de la incoación de otro penal, no puede basarse en meros indicios derivados del primero, so pena de fomentar la desidia de la Administración tributaria, que pudiera sentir la tentación de precipitar la dación del tanto de culpa, lo que produciría, para los órganos inspectores, un doble beneficio: cerrar el caso investigado y permitir que la liquidación se cerrara por el propio órgano judicial penal, bajo la presión que entraña la amenaza de la imposición de una pena y sin posibilidad de control especializado; asumiendo aquél, acriticamente el informe de la Agencia Tributaria introducido en el proceso penal como (pseudo) pericial. Esta conclusión es constitucionalmente inadmisibles porque supondría una omisión del procedimiento debido en materia tributaria (al sustituirse el de liquidación administrativa por la instrucción judicial penal), una preterición del juez natural (contencioso-administrativo) y una merma de las garantías de defensa del acusado.” Señalaba al respecto CASADO OLLERO, G. (2008) “el deber que le incumbe a la Administración de comprobar globalmente los hechos con transcendencia tributaria, con independencia de que favorezcan o no al obligado tributario o a la Administración gestora”, citando la Sentencia de la Audiencia Nacional de 3 de Julio de 2003 –FDº4- “allí donde ha existido una investigación en el ejercicio de facultades públicas, la actuación de la inspectora no puede limitarse a declarar lo gravoso para el contribuyente y obviar lo que le beneficia, porque la inspección actúa para comprobar y en su caso para restablecer el orden jurídico tributario. La declaración de una situación de hecho debe agotar sus efectos legales en la doble vertiente de lo que favorece y no favorece al contribuyente.” Op. Cit. Pág. 298

¹⁹⁹¹ Procedimiento que, simultáneamente conllevaba a una posible vulneración el principio *non bis in idem*, al someter la posible cuestión delictiva a un juicio de culpabilidad previo al que debiera sustanciarse en sede penal. Si bien es incuestionable que la vulneración de este principio se muestra a partir de un pronunciamiento jurisdiccional, que con efecto de cosa juzgada sitúa la vinculación de los hechos probados en atención a posteriores procesos o procedimientos que puedan versar sobre los mismos, no es menos cierto que el procedimiento *ad intra* llevado a cabo por la Administración, del que surge un pronunciamiento de determinados órganos técnicos-especialistas en la materia, no es una instrucción que pueda ser catalogada como una mera cuestión apriorística de sospecha o indicio sin mayor transcendencia, cuando lo que realmente representa es un procedimiento de estudio, recopilación de datos y valoración, análogo al de cualquier otro procedimiento o proceso que trate de establecer las consecuencias y efectos de un determinado asunto, y de ahí se presente como una posible violación del principio *bis in idem*.

¹⁹⁹² “... pese a la separación conceptual entre tributo y sanción, pese al distinto régimen jurídico predicable de uno y de otro, pese a que la Ley General Tributaria ha dedicado todo un título al régimen jurídico aplicable a la potestad sancionadora (...) es lo cierto que la sanción aplicable a las infracciones tributarias va generalmente referida a la cantidad dejada de ingresar, a la devolución indebidamente obtenida, al beneficio fiscal que se ha aplicado de forma indebida (...) ello pone de manifiesto algo esencial: la separación conceptual entre tributo y sanción no ha trascendido más allá de la mera formulación teórica y dista mucho de haberse entranado en el régimen jurídico aplicable a la sanción (...) La culpabilidad es un elemento

A partir de esta distinción y, de acuerdo a la regulación normativa propia del sistema tributario, la reacción punitiva que conllevara un posible ilícito contributivo, permite comenzar a plantear -ya sin las dudas de otras épocas- que la relación jurídica preexistente queda sustanciada y determinada en un procedimiento legal exclusivamente regulado con la finalidad de establecer la situación tributaria del contribuyente a efectos singularmente contributivos. Es desde este hito procedimental, y excluido -en teoría- el juicio de culpabilidad simultáneo, cuando deuda tributaria y cuota defraudada, comienzan a no guardar más relación respecto a un posible delito contra la Hacienda Pública, que la posible transcendencia que un Juez penal establezca en función de la intencionalidad que rodea al importe que se declare defraudado, y no, al importe determinado conforme a las reglas propias de la norma tributaria; importe que además, tal y como se ha encargado de establecer tanto el Tribunal Constitucional como el Tribunal Supremo¹⁹⁹³, puede ser diferente para uno u otro ordenamiento, al no participar en la determinación de éstos idénticas reglas y principios, lo que conlleva a entender que, el importe que determine la Jurisdicción penal lo será a efectos exclusivamente punitivos, pudiendo o no coincidir con la correcta situación tributaria del sujeto. Luego, la única cuestión indiscutible que representa un pronunciamiento penal, sobre la que ninguna otra Jurisdicción puede pronunciarse de forma anterior o posterior, no es sino la naturaleza delictiva de la presunta defraudación que conoce.

Si lo anterior puede, con mayor o menor aceptación, ser considerado como la diferencia de lo que debe significar el deber de contribución de, la posible reacción punitiva o sancionadora, lo que debe comenzar a plantearse no son los efectos de la prejudicialidad no devolutiva, en relación a la liquidación tributaria, sino los efectos de la devolutiva respecto al sancionador tributario¹⁹⁹⁴. A partir de lo anterior, el principio de

esencial que no precisa apoyaturas para caminar y el bastón en el que siempre se ha apoyado -el tributo, la cuota tributaria- constituye, en el mejor de los casos, un punto de referencia inexcusable a la hora de aplicar criterios de graduación de la sanción, no un elemento determinante que se subroga en el lugar mismo de la culpabilidad.” Consejo de Redacción, Rev. Tribuna Fiscal N°231, enero 2010.

¹⁹⁹³ Vid. en este sentido el Apartado II.IV.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo, en relación al órgano competente para establece la cuantía del delito.

¹⁹⁹⁴ No devolutiva, en cuanto que será la Jurisdicción contenciosa la que deba pronunciarse, con carácter previo al posible proceso penal, sobre la liquidación practicada; devolutiva en cuanto a que la Jurisdicción contenciosa, y de confirmar que el importe de la liquidación puede ser una condición objetiva de punibilidad, deberá suspender el proceso y permitir que la Jurisdicción penal se pronuncie sobre la materia que le es propia. No es el caso de los hechos relatados en las Sentencias del Tribunal Constitucional 146/2015, de 25 de junio, y 150/2015, de 6 de julio, en las que la Administración tributaria -consciente de la eventual prescripción de la responsabilidad penal- sanciona como infracción tributaria el falseamiento de facturas. En el voto particular de la segunda, se puede leer “Lo realmente grave de la interpretación que avala la Sentencia comentada es que deja sin aplicación la previsión del Código penal a estos efectos, permitiendo que el órgano sancionador degrade a infracción administrativa la reprobación penal prevista para tales conductas, abriendo «un portillo al ejercicio de la arbitrariedad conforme a criterios de oportunidad generadores de inseguridad jurídica e indefensión, permitiendo al órgano sancionador ámbitos de decisión incompatibles con la garantía

seguridad jurídica no debería quedar alterado por la posible actuación de dos jurisdicciones de distinto orden con la finalidad de pronunciarse sobre la transcendencia de unos mismos hechos, puesto que no podrían ser considerados contradictorios los pronunciamientos jurisdiccionales emitidos¹⁹⁹⁵ al versar cada uno de estos de acuerdo al ámbito natural que les compete. En caso contrario, la posible vulneración del principio de seguridad jurídica, no vendría tanto por motivo de la aparente seguridad que se pretende para el contribuyente, sino por la falta de seguridad existente en virtud, de los distintos criterios y principios que llevan a cada Jurisdicción a pronunciarse sobre unos mismos hechos. Luego no es el principio de seguridad jurídica lo que justifica que la conexión entre el procedimiento y el proceso se produzca sin la emisión de una liquidación previa, sino el riesgo que existe ante la posibilidad de que el contribuyente, en ejercicio de sus derechos acuda a la Jurisdicción natural que corresponde por razón de la materia, para que revise esta y, del pronunciamiento que reciba, pueda la Jurisdicción penal considerar una solución distinta¹⁹⁹⁶.

de legalidad sancionadora” *Vid.* sobre la cuestión los comentarios a estas Sentencias por LOPEZ MARTINEZ, J. (2015) *Comentarios a las Sentencias del Tribunal Constitucional N°150/2015, de 6 de junio.* Pág. 110 y ss

¹⁹⁹⁵ Posibilidad, que no es extraña en nuestro sistema jurisdiccional, desde el momento -tal y como anteriormente hemos señalado- en que son posibles las actuaciones de comprobación e investigación, y sancionadoras, a partir de un pronunciamiento de la Jurisdicción penal -condenatorio o absolutorio-, siendo la aplicación que la Administración tributaria entienda sobre el alcance de los hechos probados o de la cosa juzgada, lo que diera lugar a un proceso contencioso-administrativo, que bajo la perspectiva, reglas y principios propios de este Orden, debiera decidir no solo sobre una identidad fáctica, sino posiblemente, sobre la diferente aplicación que ciertos aspectos que permiten apartarse del pronunciamiento penal. Por tanto, la seguridad jurídica pretendida por la prevalencia penal, podría resultar constreñida por un pronunciamiento jurisdiccional contencioso posterior que resolviera la cuestión liquidatoria -e incluso el alcance de la responsabilidad- en sentido distinto al primer pronunciamiento recibido.

¹⁹⁹⁶ Para IGLESIAS CAPELLAS, J. (2013) “desde una perspectiva estrictamente procesal, a nuestro modo de ver, la combinación que, respetando las reglas del proceso penal y de los procedimientos tributarios, resultaría más eficaz en la lucha contra el fraude tributario de mayor gravedad es la que, en un modelo de preferencia penal limitada al procedimiento sancionador tributario, resuelva cualquier cuestión prejudicial que se suscite en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública mediante un régimen de prejudicialidad no devolutiva, pero sin que el inicio del proceso penal impida a la Administración liquidar la deuda tributaria y al contribuyente impugnar dicho acto resolutorio, primero, en la vía económico-administrativa y, posteriormente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa”, para posteriormente proponer que “la solución procesal sería instrumentar un modelo en el que, por una parte, se admita la concurrencia de procedimientos jurisdiccionales sin interferencias (estanqueidad) y, por otra, se regulen los efectos de la resolución del proceso contencioso-administrativo sobre el proceso penal. De este modo, cada juez podría resolver acerca de la cuestión que se le plantea sin que la actuación de uno impida la actuación del otro. Es decir, no se trata tanto de decidir cuál de los dos jueces debe prevalecer, como de establecer los efectos jurídicos que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, pueda producir la sentencia del juez de lo contencioso sobre el proceso penal que se encuentre en trámite o, en su caso, sobre la sentencia penal que le pone fin.” *La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.* Pág. 17-18.

VII.III.- La paralización de las actuaciones en atención a la autoincriminación.

Los motivos que, de acuerdo al *no bis in idem* y a la seguridad jurídica, pretenden justificar la paralización de las actuaciones tributarias una vez que la Administración «estime» la posible concurrencia de circunstancias de naturaleza delictiva, en un estadio anterior a regularizar la situación tributaria del contribuyente, e incluso a determinar el inicial carácter infractor de la conducta, tratan bajo nuestra percepción de anteponer la posible disfunción que pueda causar una actuación inquisitiva de la Administración o, una discrepancia entre pronunciamientos de distintos órganos jurisdiccionales, al respeto y ejercicio de los derechos por parte del contribuyente. Por tanto, la siguiente vertiente desde la que los derechos del contribuyente pueden encontrar un reconocimiento que no quede supeditado por la protección que se le pretende desde estas posiciones, no sería otra que a través del derecho a la no autoincriminación¹⁹⁹⁷, donde no solo entendemos que pudiera resultar más justificada la paralización de actuaciones con la finalidad protectora preconizada¹⁹⁹⁸, sino que además podría ser ejercido por el contribuyente de manera anterior a que le sea reconocido¹⁹⁹⁹.

Este derecho -en una aproximación general²⁰⁰⁰- significa que una persona no puede ser obligada a contribuir a determinar su propia incriminación²⁰⁰¹. Si extrapolamos el

¹⁹⁹⁷ Sobre el principio *nemo tenetur*, Vid. entre otros HERRERA MOLINA,P.M.(1997) *Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, Saunders v. United Kingdom*; AGUALLO AVILES,A. Y GARCIA BERRO,F.(2000) *Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente*; GARCIA NOVOA,C. y LOPEZ DIAZ,A.(2000) *El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*, Pág.64 y ss; ESEVERRI MARTINEZ,E.(2002) *La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea*; CORDERO GARCIA,J.A.(2002) *El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal*; ALONSO GONZALEZ,L.M.(2002) *El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada*, *Revista de Contabilidad y Tributación*; AGUAYO AVILES,A(2003) NAVARRO FAURE,A.(2008) *El domicilio Constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria*. Pág.229-256; *Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990*. RIBES RIBES,A.(2011) Op.Cit. NAVARRO FAURE,A.(2011) *La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad*. Pág.39-49.

¹⁹⁹⁸ No pretendemos un estudio de la autoincriminación, que superaría con creces el ámbito de nuestro trabajo, sino un acercamiento a éste desde el esquema procedimental que hemos establecido una vez nacida la sospecha o indicio delictivo en la Administración tributaria.

¹⁹⁹⁹ Partimos para la presente exposición de la separación de procedimientos, entendiendo que, los derechos y obligaciones del contribuyente en el de regularización no deben ser simétricos a los que se hayan de respetar de éste en el sancionador, que para el caso de mixtificación, no consideramos el de autoincriminación sino como un derecho derivado de la ausencia de practica de otros anteriores como son los reconocidos en el artículo 34 de la LGT(2003).

²⁰⁰⁰ Con mayor concreción, en cuanto a nuestro objeto de estudio, señala PALAO TABOADA,C.(2013) “En realidad (...): una persona se autoincrimina cuando pone en conocimiento del órgano sancionador informaciones o datos que éste desconocía y no tenía otra manera de averiguar, y en los cuales puede fundarse su sanción o condena.” Op.Cit.Pág.10 Para GARCIA BERRO,F.(2011) “el derecho solo se aplica cuando se solicitan documentos preexistentes si la «preexistencia» es incierta para las autoridades.” *Derecho*

ámbito de protección que el concepto de autoincriminación debiera proyectar sobre el procedimiento tributario, y en particular sobre nuestro objeto de estudio, se podría llegar a concluir de forma inicial que, bien el contribuyente no debería aportar a la Administración aquellos documentos y manifestaciones que le pudieran ocasionar autoincriminación, o bien que la Administración no puede solicitar al contribuyente los datos y manifestaciones que produzcan este efecto. En uno u otro caso, la conclusión a la que se suele recurrir²⁰⁰² no es otra que, la Administración tributaria, y para poder cumplir con la finalidad que tiene

a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial. Pág26.

²⁰⁰¹ Concepto que obliga a partir del artículo 6.1 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (Roma, 1950) establece “Toda persona tiene derecho a que su causa sea oída equitativa, públicamente y dentro de un plazo razonable, por un Tribunal independiente e imparcial, establecido por ley, que decidirá los litigios sobre sus derechos y obligaciones de carácter civil o sobre el fundamento de cualquier acusación en materia penal dirigida contra ella.” En nuestra Constitución (1978), el artículo 24 reconoce “1. Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión. 2. Asimismo, todos tienen derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, a la defensa y a la asistencia de letrado, a ser informados de la acusación formulada contra ellos, a un proceso público sin dilaciones indebidas y con todas las garantías, a utilizar los medios de prueba pertinentes para su defensa, a no declarar contra sí mismos, a no confesarse culpables y a la presunción de inocencia...”; precepto que, conforme a lo dispuesto en el artículo 10.2 de la CE (Las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias ratificados por España) ha de ser interpretado conforme al artículo 6 del CEDH. La LO 1/2008, de 30 de julio -BOE N°184, de 31 de julio- autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa. Dispone su Exposición de Motivos que “los órganos jurisdiccionales de la Unión y de los Estados miembros interpretarán la Carta atendiendo debidamente a las explicaciones elaboradas bajo la autoridad del Praesidium de la Convención que redactó la Carta...”; en su artículo 52.3 se reconoce “En la medida en que la presente Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio. Esta disposición no obstará a que el Derecho de la Unión conceda una protección más extensa.” *Vid.* en este sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional N°197/1995, de 24 de enero de 1996. EDJ1995/6582. FD°6; Sentencia N°18/2005, de 1 de febrero -FJ° 2- y, Sentencia N°68/2006, de 13 de marzo -FJ°2-.

²⁰⁰² Entre otros, RODRIGUEZ BEREJO,A.(1992) para el que las garantías jurídicas del contribuyente frente a las potestades administrativas que se despliegan con ocasión de la gestión de los tributos en los procedimientos de comprobación e inspección de hechos imposables no pueden llevarse hasta tal extremo, para con la invocación extensiva, incluso, de las garantías propias del proceso penal como son el derecho a la presunción de inocencia y el derecho a no autoinculparse o a declarar contra sí mismo, resulte -*Cfr.* STS 79/1990- “virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejar desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el artículo 31.1 de la Constitución consagra; lo que impediría una distribución equitativa al sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido.”, del prólogo a la obra de Zornoza Pérez, J.J.(1992), *Op.Cit.*Pág.17. Como establece el Tribunal Constitucional en Sentencia N°76/1990, de 26 de junio, FJ°9 -a partir del Auto del TC 642/1986- “no existe un derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con la relevancia«fiscal y esgrimible frente a la Administración tributaria. Tal pretendido derecho haría virtualmente imposible la labor de comprobación de la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes a la Hacienda Pública y, en consecuencia, dejaría desprovisto de toda garantía y eficacia el deber tributario que el art. 31.1 CE consagra, lo que impediría una discriminación equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido” *Vid.* los comentarios a esta Sentencia en SANCHEZ SERRANO,L.(1992), *Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)*. Pág20 y ss. Anteriormente había señalado el Tribunal Constitucional, en relación a la simple invocación del interés público -Sentencia 37/1989, de 15 de febrero, FJ°7- “...si bastara sin más, la afirmación de ese interés público para justificar el sacrificio del derecho, la garantía constitucional perdería, relativizándose, toda eficacia.”

encomendada, en ciertas ocasiones y por este derecho del contribuyente, podría ver imposibilitado su acceso a determinado tipo de información necesaria, para establecer la situación tributaria del contribuyente²⁰⁰³, con la salvedad -que señalamos nosotros- que con el parapeto del principio constitucional de contribuir, con carácter general, se acaban utilizando los datos aportados por el contribuyente -mediando amenaza de sanción-, para fundamentar la «estimación» que permite practicar el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones²⁰⁰⁴.

Desde esta posición, no entendemos que exista mayor problema en reconocer que el contribuyente, ante una actuación de la Inspección de los Tributos²⁰⁰⁵ -o de los órganos gestores- decida no cumplir con su deber de colaborar²⁰⁰⁶, lo que sin duda conllevaría a que

²⁰⁰³ En este sentido FALCON y TELLA,R.(1995), antes de la separación de procedimientos (LDGC), y en referencia a lo establecido por el Tribunal Constitucional en Sentencia N°110/1984, de 26 de noviembre y N°76/1990, de 26 de junio, señalaba que “la negativa a reconocer el derecho a no declarar en el procedimiento inspector no supone sólo restringir dicho derecho al ámbito estrictamente sancionador, sino pura y simplemente negar el mismo en un importante sector de las infracciones administrativas”, lo que en referencia a las Sentencias del TEDH -partiendo del Caso Ringeinsen 1979 y Baraona 1987 que inicialmente no reconocía este derecho en materia tributaria- emitidas en el Caso Oztuk (1984), Funke (1991), Bendenoun (1994), permite establecer que “no cabe ya acudir al deber de contribuir para justificar la exclusión de las garantías penales en el procedimiento de inspección, argumentando que no se trata de un procedimiento estrictamente sancionador” lo que a través de la separación de procedimientos, que pronostica -sin utilización de los obtenidos en el de liquidación para instruir el sancionador- “permitiría a la inspección la plena comprobación de los hechos declarados y la investigación de los no declarados utilizando todos los medios disponibles, y no sólo, ni fundamentalmente, los datos aportados por el interesado o por quienes mantienen relaciones económicas con él. Pues limitarse a la información proporcionada por los particulares, por muy cómodo que sea, no sólo puede vulnerar derechos constitucionales de éstos (cuando el procedimiento es susceptible de desembocar en la imposición de sanciones, como ocurre actualmente con el procedimiento de inspección), sino que incluso prejuzga indebidamente el resultado de la liquidación con el riesgo de que el tributo se aplique sobre bases ficticias.” *Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar*. Pág.1-4

²⁰⁰⁴ Situación que, como señala LOZANO SERRANO,C.(2015) requiere una “superación dialéctica del enfoque de conflicto entre la tesis y la antítesis que se resuelve, normalmente, haciendo prevalecer uno u otro de los intereses constitucionalmente tutelados que se presentan como contradictorios (...) debiendo buscarse en cada caso concreto cuál debe resultar prioritario o en qué medida puede admitirse el sacrificio de uno de ellos para la salvaguarda del otro.” a partir de que deber de contribuir y derechos fundamentales.” Op.Cit.Pág.1-2. En este sentido y como tiene escrito PALAO TABOADA,C.(2013) en relación a los motivos expuestos por el Juez Martens en su voto particular sobre la Sentencia del TEDH sobre el caso Saunders contra el Reino Unido -17/12/1996-, “No parece, sin embargo, que el sacrificio del derecho en cuestión sea proporcionado a ese fin: el fraude se combate ante todo mediante una investigación en la que, en principio, el derecho a no autoinculparse (en la modalidad de derecho a guardar silencio) no puede invocarse. El interés público que entra en conflicto con el derecho a no autoinculparse (aspecto de la utilización de los datos autoincriminatorios) es, en realidad, el de castigar al infractor, castigo que, si bien contribuye por su efecto preventivo a luchar contra el fraude, no es indispensable para este fin.”Op.Cit.Pág.3

²⁰⁰⁵ Nos centramos en la obligación de colaborar con la Administración ante un procedimiento de comprobación e investigación, o en un procedimiento sancionador, y no en las obligaciones formales previas y, de colaboración social.

²⁰⁰⁶ Deber que el Tribunal Constitucional -Sentencia N°79/1990, de 26 de junio, FD°3- deriva del deber de contribuir recogido en el artículo 31 de la CE. “Para los ciudadanos este deber constitucional implica, más allá del genérico sometimiento a la CE y al resto del ordenamiento jurídico que el art. 9.1 de la norma fundamental impone, una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales”

la Administración²⁰⁰⁷, con los datos que tiene del contribuyente o pueda obtener de terceros, practique una cuantificación que en su caso, podría ser instruida a través del sistema de estimación indirecta de bases²⁰⁰⁸, debiendo, una vez superado el umbral económico del tipo penal, establecer los motivos que le llevan a «estimar» que la conducta del contribuyente pudiera ser delictiva.

Valorar el derecho a la no autoincriminación bajo esta perspectiva²⁰⁰⁹, no debe ser entendemos- una situación descartable *a priori*, cuando el contribuyente -que es quien realmente conoce sus estados tributarios- intuya que las actuaciones de la Administración que se inician con una finalidad tributaria, puedan conllevar a un procedimiento sancionador, e incluso a una denuncia por delito contra la Hacienda Pública, considerando además que con habitualidad, el procedimiento de comprobación e investigación no solo culmina con la regularización de la situación tributaria, sino que con carácter general conllevará la imposición de una sanción. A esto hemos de unir que, en la gran mayoría de

²⁰⁰⁷ Es posible que del resultado de las actuaciones, esta omisión en el deber de colaborar, pueda ser sancionado conforme al artículo 203 de la LGT(3003) de concurrir alguna de las conductas tipificadas.

²⁰⁰⁸ Siempre y cuando, entendemos, “la resistencia, obstrucción, excusa o negativa a la actuación inspectora” -art.53 LGT(2003)- justifique esta forma de estimación. Así “El método de estimación indirecta se aplicará cuando la Administración tributaria no pueda disponer de los datos necesarios para la determinación completa de la base imponible como consecuencia de alguna de las siguientes circunstancias.” Desde esta perspectiva señala PALAO TABOADA,C.(1997) “El deber de colaboración en el procedimiento de liquidación debe cesar (...) desde el momento en que surja el riesgo de incriminación. Como la apreciación de esta circunstancia no puede quedar a la decisión del órgano administrativo, el contribuyente podrá rehusar en cualquier momento su colaboración. La deuda tributaria deberá determinarse entonces con los datos obtenidos hasta ese momento por la Administración, recurriendo, si fuera necesario, a la estimación indirecta. Por otra parte, la determinación de la deuda tributaria evadida mediante estimación indirecta no excluye la imposición de sanciones administrativas, como ha declarado abundante jurisprudencia; lo contrario supondría hacer de peor condición al infractor que posteriormente colabora con la Administración que a aquél que se niega a ello.”Op.Cit.Pág.33. Vid. en el mismo sentido FALCON y TELLA,R.(1995) Op.Cit.Pág.5.

²⁰⁰⁹ Vid. este sentido el Caso J.B. contra Suiza -STEDH de 3 de mayo de 2001- en la que inició un procedimiento por evasión de impuestos contra el demandante, éste fue requerido para remitir todos los documentos relativos a las sociedades en las que había invertido dinero. Cuando el demandante no lo hizo, fue requerido en tres ocasiones posteriores para que declarara la fuente de sus ingresos. Al no haber respondido el demandante a estos requerimientos, se le impuso una multa. Tras cuatro advertencias más, se le impuso al demandante una segunda multa. A la última multa que impugnó sin éxito ante el Tribunal Federal, le siguieron otras dos multas. Así, aparece que las autoridades intentaron obligar al demandante a presentar documentos que les habrían proporcionado información con respecto a sus ingresos de cara a la liquidación de sus impuestos. Además, según la Sentencia del Tribunal Federal, era de particular importancia para las autoridades saber si el demandante había obtenido algún ingreso que no hubiera sido sometido a tributación. Aunque no es tarea del Tribunal el especular cuál habría sido la naturaleza de esa información, constata que el demandante no podía excluir que cualquier ingreso adicional de fuentes no sometidas a tributación que se desprendiera de esos documentos podría haber constituido el delito de evasión de impuestos. El Tribunal Supremo señalaba en Sentencia de 21 de diciembre de 1995 -Pte. Ruiz Vadillo, E., EDJ 1995/6582, FDº6- “No puede suscitar duda que el derecho a no declarar contra sí mismo, en cuanto garantía instrumental del derecho de defensa al que presta cobertura en su manifestación pasiva, rige y ha de ser respetado, en principio, en la imposición de cualesquiera sanciones administrativas, sin perjuicio de las modulaciones que pudiera experimentar en razón de las diferencias existentes entre el orden penal y el derecho administrativo sancionador, pues los valores esenciales que se encuentran en la base del art. 24,2 CE no quedarían salvaguardados si se admitiera que la Administración pudiera compeler u obligar al administrado a confesar la comisión o autoría de los hechos antijurídicos que se le imputan o pudieran imputar o a declarar en tal sentido.”

estas actuaciones, la Administración, ya cuenta con los datos necesarios para concretar la situación tributaria del contribuyente²⁰¹⁰, al igual que es habitual que cuando se inicia un procedimiento tributario, ya existan ciertos datos que hacen presumir a la Administración que la situación tributaria declarada, podría no responder a un correcto cumplimiento de las obligaciones, lo que finalmente significa que la colaboración requerida al contribuyente no es sino para concretar ciertos aspectos que generalmente, solo será posible a través de manifestaciones y aclaraciones de éste²⁰¹¹.

Nuestra anterior apreciación, y si mantenemos nuestra posición en cuanto al desarrollo que, a partir de la sospecha delictiva ha de suceder en el procedimiento de regularización y en el sancionador, tal y como hemos analizado en un apartado anterior²⁰¹², no justificaría cuanto anteriormente hemos advertido, desde el momento en que la finalidad del procedimiento de comprobación e investigación se debe dirigir a la materialización del principio constitucional de contribuir y, las posibles consecuencias sancionadoras o en su caso delictivas, no serían más que otro tipo de procedimiento o proceso en el que el componente subjetivo que impregne la infracción del deber contributivo haya de sustanciarse bajo las reglas y principios que rigen el juicio de la culpabilidad y la responsabilidad²⁰¹³. Siendo así, la autoincriminación²⁰¹³, no entendemos posible que se

²⁰¹⁰ No nos encontramos ya en su situación como la que tuvimos oportunidad de analizar, antes de quedar el implantado el sistema de autoliquidación, e incluso en los años siguientes a la implantación de éste -*Vid.* Apartado VI.- y VII.- de la Primera Parte de nuestro trabajo-, en que la colaboración del contribuyente era imprescindible para comprobar su situación tributaria y materializar la obligación de contribuir, sino que como hemos tenido también la ocasión de detallar -*Vid.* Apartado V.- de la Cuarta parte- la Administración tiene con carácter general, y con carácter previo al inicio de cualquier actuación de comprobación e investigación, los datos económicos del contribuyente, o como mínimo las obligaciones que éste ha de cumplir.

²⁰¹¹ Las consecuencias prácticas de una posición como la que describimos, no responde a la temeridad que en buena lógica puede ser advertida como primera impresión, sino que en muchos casos será ilógica una colaboración sin valorar anteriormente que es lo que pretende realmente la Administración con sus actuaciones. Ejemplo de lo anterior es lo establecido por el Tribunal Constitucional en Sentencia N°18/2005, de 1 de febrero, “puede afirmarse sin necesidad de profundizar en otros aspectos del derecho constitucional que se invoca, que no ha existido la vulneración denunciada en tanto que de los autos se desprende inequívocamente que, ni el procedimiento de comprobación e investigación tributaria en el que se obtuvo la información inculpativa se siguió contra el solicitante de amparo, ni durante el curso del citado procedimiento le fueron reclamados al Sr... los documentos que contenían dicha información, ni se ejerció coacción de ninguna clase contra él ni, por último, el finalmente condenado aportó dato alguno que contribuyera a su propia inculpativa.” Del FJ°3 de esta Sentencia “se desprende inequívocamente que la información que se utilizó para fundamentar la condena contra el ahora solicitante de amparo se requirió a una persona distinta del mismo -la entidad ...-, que la coacción prevista en la ley se ejerció exclusivamente contra la citada entidad y, finalmente, que dicha información fue aportada por los representantes de la misma, sin que, por otro lado, conste que la entidad de la que el recurrente en amparo era Presidente y Consejero-Delegado invocara en ningún momento, durante el desarrollo del procedimiento inspector, sus derechos a no declarar contra sí misma y a no confesarse culpable.” *Vid.* en este sentido MERINO JARA,I.(2005) Op.Cit.Pág.6

²⁰¹² *Vid.* el apartado VI.- de este capítulo.

²⁰¹³ Como señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2008) “En este sentido, ni la pretendida «razón fiscal», ni las razones de la consabida «eficacia», han de permanecer como instrumentos legitimadores para la incorporación de los «matices» y para ello, no basta, por mucho que ayude a erradicar el automatismo en la imposición de la sanción, con proclamar la separación de los procedimientos -mejor, con separar los actos administrativos de

produzca por motivo de la colaboración que el contribuyente se encuentra obligado a prestar en el procedimiento de comprobación en investigación, sino que únicamente podría provenir de la utilización que, de los datos y manifestaciones aportados por éste, se realice en un posterior procedimiento o proceso de naturaleza sancionadora o punitiva²⁰¹⁴.

Situada la cuestión en estos términos, lo que procede concretar es si el derecho a la no autoincriminación, basado en la utilización los datos que el contribuyente debe aportar, es motivo suficiente para suspender las actuaciones de comprobación e investigación -o no iniciarlas- desde el momento en que en la Administración surge la sospecha o indicio delictivo.

Partiendo de la declarada separación de procedimientos, desde la que como señala LOPEZ MARTINEZ²⁰¹⁵, cada actuación tiene *“un distinto fundamento, diferentes principios aplicables, y diferenciables objetos de atención, hasta el punto de materializarse a través del ejercicio de separadas potestades”*, la primera disposición que podría aconsejar la suspensión -o no inicio- en el momento de nacer la sospecha o indicio, la encontramos en la comunicación de datos²⁰¹⁶, que regula el artículo 210.2 de la LGT(2003)²⁰¹⁷. En este sentido y como señala LOZANO SERRANO el procedimiento sancionador se concibe *“según el art. 209.2 LGT «como consecuencia» de los de comprobación o inspección que hayan concluido en regularización, insistiendo el art. 22 del Reglamento sancionador en esa conexión necesaria entre unos y otros, bien porque los sancionadores son «consecuencia» de un procedimiento inspector -ap. 3.a)- bien porque las infracciones «traen causa» de otras actuaciones inspectoras -ap. 3.b- (...)”* Por esta relación que aún guardan los procedimientos tributarios entiende el Autor *“el art. 210.2 LGT prevé la incorporación al procedimiento sancionador de «los datos, pruebas y circunstancias» que*

liquidación de la deuda tributaria y de imposición de la sanción- si en la articulación de los cauces procedimentales que originan ambos actos administrativos siguen vigentes los condicionamientos que durante años han originado su tramitación simultánea.” Op.Cit.Pág.111

²⁰¹⁴ Como señala el Tribunal Constitucional -Sentencia 161/1997, de 2 de octubre, FJº7- “Mayor amplitud tiene la prohibición de compulsión a la aportación de elementos de prueba que tengan o puedan tener en el futuro valor incriminatorio contra el así compelido, derivada del derecho de defensa y del derecho a la presunción de inocencia. Esta amplitud, sin embargo, debe someterse a un doble tamiz en el complejo equilibrio de garantías e intereses que se concitan en el procedimiento sancionador: las garantías frente a la autoincriminación se refieren en este contexto solamente a las contribuciones del imputado o de quien pueda razonablemente terminar siéndolo y solamente a las contribuciones que tienen un contenido directamente incriminatorio..”

²⁰¹⁵ LOPEZ MARTINEZ,J.(2008) Op.Cit.Pág.112

²⁰¹⁶ Como señalaba en relación a esta comunicación LAGO MONTERO, J.Mª.(1998) “si el procedimiento inspector confluye con el procedimiento sancionador, de nada vale predicar el derecho a no autoinculparse en el segundo pero no en el primero, dado que ambos caminan entrelazados” Op.Cit.I.Pág343.

²⁰¹⁷ Artículo 210.2 LGT(2003) “Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el título III de esta ley y vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento sancionador deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución.”

se hayan obtenido en alguno de los procedimientos de aplicación de los tributos del Tít. III de la Ley.”²⁰¹⁸ Desde esta perspectiva y, conociendo que el norma tributaria regula con carácter expreso esta comunicación, no sería lógica, desde la perspectiva del contribuyente, acceder a cumplir con el deber de colaboración en un procedimiento de regulación, a sabiendas de que los datos y manifestaciones que aporte, posteriormente podrán ser utilizados en un procedimiento sancionador, para motivar su culpabilidad; no obstante esto nos llevaría a tener que admitir que, la finalidad de la regularización tributaria no se dirige solo a materializar el principio contributivo, sino inmediatamente a establecer la base desde la que poder sancionar al contribuyente²⁰¹⁹.

A pesar de nuestra anterior apreciación, la comunicación entre procedimientos, y aún reconociendo que en la gran mayoría de los casos, serán los datos y manifestaciones aportados por el contribuyente los que sirvan a la Administración para orientar su juicio de culpabilidad, o en su caso el informe en el que detallen la estimación delictiva, no es -bajo nuestra posición- la incomunicabilidad de éstos la que ofrecería una solución²⁰²⁰, puesto

²⁰¹⁸ Actuaciones que relaciona el Autor con, el Caso Weh contra Austria -STEDH de 8 de abril de 2004, N°53, respecto a la previsibilidad de un sancionador o penal posterior que no se conoce si se iniciará-, el Caso Shannon contra el Reino Unido -STEDH de 4 de octubre de 2005, N°40, respecto a la previsión de la Ley nacional que prevea la utilización de datos obtenidos en un procedimiento sancionador-, el caso J.B. contra Suiza -STEDH de 3 de mayo de 2001, N°70, al reconocer el Estado que la separación de procedimiento tributario y penal era impracticable-, considerando que “no se trata, por tanto, de un vínculo remoto o circunstancial entre ambos procedimientos (...) sino de una utilización prevista legalmente en el procedimiento sancionador de los datos obtenidos en el de liquidación (...), hasta el punto de que incluso cabría considerarlos, a los efectos de la exigencia de no autoincriminación, como procedimientos conexos...” Op.Cit.Pág.4. Situación que consideramos análoga a los supuestos que la LGT(2003) -art.208.2 y art.210.5- y el RGST(2004) -art.23.6 y art.26- establecen en cuanto a la tramitación conjunta de procedimientos, o a la resolución del sancionador partiendo de los documentos y manifestaciones que ya se consideran incriminatorios en el de regularización. Sobre el asunto, señala PALAO TABOADA, C.(2013) “En tal supuesto hay en principio que reconocerle al sujeto el derecho a guardar silencio, lo cual indudablemente va en perjuicio de la finalidad inquisitiva (liquidadora cuando se trata de la materia tributaria) del procedimiento. Sólo si al imponer la sanción fuese posible no tomar en consideración las pruebas autoincriminatorias cabría negarle al sujeto el derecho a rehusar la información y en este caso la unión o separación de los procedimientos sería indiferente desde el punto de vista del derecho a no autoincriminarse.” Op.Cit.Pág.6. Este es entendemos el principio que establecía el TEDH en las Sentencias dictadas en el Caso JB contra Suiza -3/05/201- y Chambaz contra Suiza -5/04/12- al referir que la autoincriminación no se vulnera si cabe excluir, que los datos solicitados no serían utilizados para acusar al contribuyente de una evasión fiscal. *Vid.* sobre el Asunto Chambaz, SANZ DIAS-PALACIOS, J.A.(2012) *El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012)*, en relación al voto particular emitido por le Jueces Zupancic y Power-Forde, para el que -sobre el último- considera el Autor que “difícilmente compartiría que la obligación de aportar información fiscal en las actuaciones administrativas tendentes a verificar la situación tributaria del contribuyente haya de considerarse bajo la óptica del derecho fundamental a no autoinculparse.” Op.Cit.Pág.5

²⁰¹⁹ Lo que nos volvería a situar en que el procedimiento administrativo tiene como único fin, establecer la deuda tributaria exigible al contribuyente, integrada ésta por la cuota y la sanción, entendiendo nuevamente ambos conceptos como expresión de la mixtificación de procedimientos.

²⁰²⁰ Tiene escrito LOPEZ MARTINEZ, J.(2008) que, “La separación e independencia de los procedimientos no significa que no pueda existir comunicabilidad entre los mismos, y por ello no nos parece que la incorporación formal de datos, pruebas y antecedentes, obtenidos en el procedimiento de regularización antes del trámite de audiencia correspondiente al procedimiento sancionador, lesiona la separación de los procedimientos, ni pone en entredicho ninguno de los principios punitivos estudiados; antes al contrario, ha

que en primer lugar y como señala PALAO TABOADA “supondría la supresión de hecho de las sanciones administrativas tributarias, lo cual no parece compatible con la aplicación efectiva de las leyes fiscales”²⁰²¹ y, en segundo y, como se cuestiona LAGO MONTERO habría que esperar que “los funcionarios liquidadores y sancionadores, por muy separados que estén, (...) no utilicen los conocimientos adquiridos en el procedimiento inspector para «avanzar» en la instrucción y resolución del procedimiento sancionador”, lo que a juicio del Autor exigiría un esfuerzo probatorio a los funcionarios, que podría conllevar probablemente bien a la imposición de sanciones con pruebas endebles o bien al abandono de la potestad sancionadora²⁰²². Es precisamente lo que originan las dos posiciones anteriores, lo que justifica -desde nuestra perspectiva- la comunicación de datos entre procedimientos²⁰²³. De entender que el mero hecho de la comunicación es el motivo que conlleva a la posible autoincriminación del contribuyente, significaría aceptar que la simple incorporación de datos justifica la reacción sancionadora²⁰²⁴; de entender que los funcionarios utilizarán lo adquirido en el de regularización para el posterior sancionador, sin practicar un esfuerzo probatorio adicional, conllevaría no solo a la autoincriminación, sino a revivir la responsabilidad objetiva. Cualquiera de las anteriores y, siendo innegable de una u otra forma la comunicación²⁰²⁵, al

de resultar una exigencia del derecho a ser informado de la acusación como elemental derecho de defensa del imputado. Lo que convierte la separación en una simple respuesta formal atentatoria contra los principios señalados es que no se realice una auténtica instrucción en el sancionador tributario, y ello sucederá sólo si se incorporan en el sancionador los datos obtenidos del procedimiento de regularización y con este sólo elemento probatorio se pretende la carga de la prueba exigida para la sanción tributaria, puesto que, a nuestro juicio, con dicho proceder, o estamos vulnerando la Constitución volviendo a épocas desterradas de la responsabilidad objetiva; o no se ha cumplido el principio de la adecuación al fin en el procedimiento de gestión tributaria, yendo más allá de lo que le está facultado, utilizando deberes y sanciones para obtener pruebas no ajustadas a la finalidad para la que se concibieron y, por tal motivo, habrían de ser calificadas como ilícitas; o encierran una presunción de culpabilidad contraria a los principios aplicables y a la propia literalidad de nuestro derecho positivo.” Op.Cit.Pág.117-118

²⁰²¹ PALAO TABOADA, C.(1997) Op.Cit.Pág.29

²⁰²² LAGO MONTERO, J.M^a.(1998) Op.Cit.Pág.351

²⁰²³ Partiendo de la base de que, en la gran mayoría de las ocasiones, este trasvase de datos no se llega a producir en el marco de los procedimientos tributarios, sino que sin iniciar un procedimiento sancionador, es el de regularización el que se utiliza para alimentar al procedimiento *ad intra* con los datos necesarios para establecer la «estimación» delictiva. Por tanto este trasvase no sería hacia el sancionador, sino hacia el paralelo que practica la Administración y, en el que el contribuyente únicamente tiene una participación indirecta, en función de las actuaciones que el «órgano administrativo competente» tenga a bien ordenar a fin de confeccionar el expediente de denuncia.

²⁰²⁴ Como señala TEJERIZO LOPEZ, J.M.(1998) “...no debe ser posible imponer una sanción utilizando como único elemento de prueba los datos aportados por el interesado. Estos datos solamente pueden servir para confirmar los obtenidos por otras fuentes o por otros medios. Lo impide el sentido mismo del procedimiento sancionador y así ha sido declarado por el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en las Sentencias de 23 de febrero de 1993 (Asunto Funke), 24 de febrero de 1994 (Asunto Bendenoun) y de 17 de diciembre de 1996 (Asunto Saunders).” Op.Cit.II.Pág.720

²⁰²⁵ Ya advertía el Tribunal Constitucional en Sentencia N°76/1990, de 26 de abril, que -FJ°7- “Ahora bien, como acertadamente advierte el Abogado del Estado, debe señalarse que tanto si se separan las funciones inspectoras de las liquidadoras como si se atribuyen ambas a un mismo órgano el contribuyente estará siempre ante una misma organización administrativa estructurada conforme a un principio de jerarquía, y esta

igual que predecible la inexistencia de una actividad probatoria²⁰²⁶, más allá del simple incumplimiento detectado en el de regularización, no obstante -y de ahí nuestra posición-, es precisamente la incorporación de datos -debidamente registrada en diligencia o acta- lo que permite distinguir en primer lugar, cuales son los que han sido obtenidos en el de regularización, mediante la colaboración del contribuyente con el objetivo de regularizar la situación tributaria de éste, para en segundo lugar y a partir de identificar lo que se «comunica», diferenciarlos de aquellos obtenidos por la Administración durante la instrucción del de regularización y los incorporados al sancionador; comunicación en estos términos que permite evaluar la suficiencia probatoria que la Administración, bajo los principios que rigen la actividad sancionadora, tratar de establecer para motivar la posible culpabilidad del contribuyente, o si por el contrario, esta actividad, se ha sustanciado únicamente utilizando los datos y manifestaciones aportados por el contribuyente.

No sería, desde esta posición posible admitir por tanto, que el contribuyente pueda quedar amparado en la posible vulneración del derecho a la autoincriminación como motivo para no proceder con su deber de colaboración²⁰²⁷, desde el momento en que ésta no se produce por la colaboración debida en un procedimiento de regularización, sino por la utilización que posteriormente de los datos y manifestaciones aportados en éste, se realiza en el sancionador²⁰²⁸.

circunstancia, a diferencia de lo que ocurre en los procedimientos judiciales, impide una absoluta independencia ad extra de los órganos administrativos tributarios, cualquiera que sea el criterio de distribución de funciones entre los mismos”

²⁰²⁶ En este sentido y como advierten URBANO CASTILLO, E. y NAVARRO SANCHIS, F. J. (2009) -Magistrados del Tribunal Supremo- “no conozco resolución alguna de la Administración tributaria en la que, además de motivarse de manera explícita la concurrencia de culpabilidad como elemento imprescindible -lo que raramente sucede, como la experiencia diaria demuestra-, se concrete la clase de culpa que se aprecia, si es dolosa o culposa, y, dentro de cada una de estas grandes categorías, en que grado lo es. Tampoco he visto -ni he oído jamás hablar de ello- alguna resolución en que, con pleno respeto al principio de culpabilidad, la sanción se haya graduado atendiendo a la modalidad de culpa advertida, pues parece lógico considerar -esto a los penalistas les debe causar aflicción- la procedencia de que la sanción se gradúe atendiendo a la intensidad en la presencia de la culpabilidad, lo que jamás sucede en la aplicación del Derecho sancionador tributario.” *La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal*. Pág. 102.

²⁰²⁷ Como advierte SANZ DIAZ-PALACIOS, J. A. (2004) “Cabría admitir que el obligado tributario haya de colaborar con la inspección en el transcurso de las actuaciones de comprobación e investigación, sin posibilidad de invocar el derecho a no autoincriminarse. Pero insistimos: estas actuaciones podrían tener virtualidad en un hipotético procedimiento sancionador; bastaría su incorporación formal al expediente” *Op. Cit.* Pág. 208

²⁰²⁸ En este sentido, tiene escrito PALAO TABOADA, C. (1992) que “En efecto, como se ha dicho acertadamente, no es función del principio *nemo tenetur* eliminar toda posible consecuencia perjudicial del rechazo de la colaboración, sino únicamente la utilización de la consecuencia negativa como medio de coerción. Hay que reconocer, sin embargo, que aquí existe un riesgo de transgresión solapada del principio.” *Op. Cit.* Pág. 33. De lo que se puede deducir que, no es la autoincriminación la que debe informar la paralización de las actuaciones sin llegar a emitir una liquidación, desde el momento en que, al igual que frente al principio de seguridad jurídica, lo que se estaría intentando es resolver -en este caso- la disfunción que el procedimiento sancionador provoca al utilizar los datos aportados por el contribuyente en su contra, sin una actividad probatoria distinta; lo que igualmente significaría, que nos encontramos ante una disfunción, en relación al derecho del contribuyente a ver regulada su situación tributaria, desde el momento en que, para ver cumplido éste derecho, se viera obligado ha aportar una documentación, o aclarar ciertos

Unido al deber general de colaborar con la Administración, así como de la obligación de ésta de ejercer un verdadero desarrollo del procedimiento sancionador, consideramos que las particularidades de cada procedimiento, en función de la situación tributaria de cada contribuyente, serán las que informen de la posible incriminación de éste a partir de los datos y manifestaciones que hubiera aportado. Partiendo, como señala PALAO TABOADA, del doble sentido que encierra este derecho²⁰²⁹, es en los documentos que el contribuyente se encuentra obligado a aportar a la Administración, junto a aquellos otros que de manera evidente complementan y explican los anteriores, donde consideramos que se encuentra el origen, del que posteriormente derivan las posibles consecuencias que conducen a la autoincriminación²⁰³⁰.

Tal y como hemos avanzado, el derecho a la no autoincriminación puede ser entendido como el derecho del contribuyente a no confesar su culpabilidad, como en la prohibición por parte de la Administración de utilizar lo aportado o manifestado por éste en su contra, lo que exige delimitar, cuando un contribuyente puede estar incurriendo en esta situación, o cuando la Administración procede vulnerando este derecho.

Si partimos desde la perspectiva del contribuyente, los posibles medios que permiten reconocer su culpabilidad podrían venir no solo de una manifestación en este sentido, sino también, de las declaraciones que practica el sujeto por motivo del cumplimiento de sus obligaciones formales, como pueden ser la suscrita en los modelos tributarios, libros contables y registros de carácter fiscal; no obstante, y pese al contenido de estas obligaciones formales, que en sí ya representan el cumplimiento -con mayor o menor precisión- de las obligaciones exigidas, no entendemos posible que su aportación pueda

extremos de su situación tributaria, que le condujeran a una sanción, e incluso a un proceso por delito contra la Hacienda Pública.

²⁰²⁹ Establece el Autor “el derecho a no declarar contra sí mismo, es decir, a guardar silencio, que constituye su manifestación originaria, unida al derecho a no declararse culpable, como aparece en la Constitución Española” así como que “el derecho a no autoincriminarse se opone a que la información autoincriminatoria obtenida bajo coacción se utilice como prueba de cargo en un procedimiento penal.” PALAO TABOADA, C.(2013) Op.Cit.Pág.6. En este sentido, para LOZANO SERRANO, C.(2015) “El contenido esencial del derecho a la no autoincriminación consiste en que no se obtengan del sujeto a una acusación penal declaraciones ni pruebas bajo coerción, amparando asimismo que no se utilicen en la vía punitiva las así obtenidas en procedimientos o actuaciones anteriores con otras finalidades. Se despliega, por tanto, en el derecho del acusado a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo y en su derecho a no aportar datos y pruebas que puedan contribuir a su autoincriminación.” Op.Cit.Pág.4

²⁰³⁰ Los documentos y registros exigidos por la norma tributaria, por sí solos no consideramos posible que puedan conllevar a la autoincriminación, puesto que de otra forma equivaldría afirmar que, el mero hecho del registro y confección de éstos sería la forma en que el contribuyente se declara culpable. Son por tanto las manifestaciones y explicaciones que el contribuyente haya de ofrecer sobre los anteriores, lo que podría principiar su posible autoincriminación. Desde esta perspectiva consideramos una realidad que, por más obligaciones formales que la Administración imponga al contribuyente, cualquier actuación de comprobación e investigación en la que no medie una explicación o aclaración de éste, conllevaría a un automatismo en las relaciones entre contribuyente y Administración, que no comulga con los principios del procedimiento administrativo con carácter general.

resultar incriminatoria *per se*, desde el momento en que sería la omisión de su llevanza y presentación²⁰³¹ lo que podría constituir una infracción²⁰³², al igual que, la omisión de trasladar los datos de una manera más o menos acertada a las obligaciones formales, como la del falseamiento de éstas, no es -consideramos- en si misma autoincriminatoria, sino que podría significar el motivo que inicialmente apuntara la posible culpabilidad en relación al ilícito cometido²⁰³³.

Si atendemos a las manifestaciones y documentos que el contribuyente ha de aportar para aclarar, complementar, o ayudar a discernir un determinado comportamiento o resultado, nos encontraríamos con dos posibilidades; si estas suceden en el marco de un procedimiento de aplicación de los tributos, no se debería pretender como límite el derecho a la no autoincriminación, al objeto de denegar la colaboración, desde el momento en que es precisamente esa información la puede llevar tanto, a cumplir la función atribuida a la

²⁰³¹ Para LOZANO SERRANO,C.(2015) “debería tratarse de datos para los que la ley ha impuesto al sujeto, ya de antemano y con carácter general, atendiendo a finalidades específicas distintas de la punitiva, tales deberes de producción, aportación o conservación.” Op.Cit.Pág.9

²⁰³² No obstante, en relación a la transcripción de datos que el contribuyente practique en las declaraciones tributarias, como los anotaciones contables que consten en sus libros mercantiles y registros fiscales, coincidimos con PALAO TABOADA,C.(2013) cuando advierte, ante la independencia de la voluntad del sujeto en cuanto a estas obligaciones *ex lege*, que “El fundamento de este criterio es, a nuestro juicio, poco firme, en cuanto es extraño a la naturaleza y contenido del dato; en efecto, el carácter autoincriminatorio del registro no resulta afectado por el deber de llevarlo. El criterio examinado es, pues, el resultado de la preferencia que se otorga en este caso a la utilización de la información frente al derecho a no autoinculparse. En realidad, este criterio ha sido elaborado ex profeso para excluir del alcance del derecho a no autoinculparse a la contabilidad y los registros fiscales.” considerando el Autor que “los datos e informaciones exigidos por las normas fiscales tienen primariamente una finalidad tributaria y sólo accidentalmente una sancionatoria.” Op.Cit.Pág.10 señala GARCIA BERRO,F.(2011) en este sentido que, “si la Administración pretende usar los documentos con fines punitivos solo puede exigirlos cuando esté en condiciones objetivas de obtenerlos de todos modos en el acto sin la colaboración del sujeto que los tiene en su poder.”Op.Cit.Pág.28

²⁰³³ *Vid.* en este sentido la Sentencia del TEDH -5 de noviembre de 2002- en el Caso Allen contra Reino Unido, en el que el demandante, una vez requerido para aportar una declaración patrimonial, había sido sancionado por falsear los datos de ésta, al considerar el Tribunal que “no era un caso de autoincriminación coactiva en relación con una infracción cometida anteriormente; era la infracción misma” añadiendo que “Es posible que el demandante haya mentido para impedir a la Administración fiscal descubrir una conducta que hubiera podido constituir delito y dar lugar a una acusación. Sin embargo, el derecho a la no autoincriminación no puede interpretarse en el sentido de que confiere una inmunidad general con respecto a las acciones motivadas por la voluntad de eludir una investigación por las autoridades fiscales.” ya había advertido anteriormente en este sentido HERRERA MOLINA,P.M.(1997) al analizar la Sentencia del TEDH en el caso Saunders que, “sería absurdo que los datos reflejados en [las declaraciones tributarias] no pudieran utilizarse para sancionar las infracciones -o delitos- cometidas mediante la propia declaración. En este caso no se «declara contra uno mismo», sino que se refleja el ilícito en el instrumento utilizado para cometerlo”.Op.Cit.Pág.1086. Como señala LOZANO SERRANO,C.(2015) “mediante las declaraciones tributarias no se confiesan infracciones ni se aportan datos inculpatorios, que es lo prohibido por el derecho a la no autoincriminación, sino que, en su caso, se cometen mediante ellas mismas, siendo el instrumento infractor, junto al resto de elementos constitutivos de la conducta infractora, la propia declaración falsa, incorrecta u omitida.” A lo que añade el Autor en relación a los justificantes y datos que sustentan lo declarado, “El deber o mandato legal para el obligado respecto de tales justificantes deriva del propio principio probatorio, que le exige, al margen de cualquier connotación punitiva, que pueda acreditar y justificar lo declarado o que hubiera debido declarar. Ni siquiera es ya la ley tributaria la que impone primariamente esa obligación, que también lo hace en los arts. 105 y ss. LGT, sino los principios y preceptos generales del ordenamiento al contemplar la carga probatoria para quien afirma algo o para quien niega lo alegado por otro.”Op.Cit.Pág.9-11

Administración tributaria, como a que el contribuyente vea materializado su derecho a la confirmación o regularización de su situación tributaria. Si por el contrario esta información es aportada en un procedimiento sancionador, consideramos que la información facilitada por el contribuyente, no responde al deber de colaboración, sino a su derecho a la defensa. La diferencia por tanto entre ambas situaciones, no proviene de la obligación de colaborar en un procedimiento para la aplicación de los tributos, ni en su caso del derecho a la defensa en un posterior sancionador, sino de la previsión en la utilización y, de la efectiva utilización de los datos y manifestaciones aportados por que el contribuyente en el primero, al objeto de establecer su culpabilidad²⁰³⁴ en el segundo, cuando lo que debiera suceder entendemos, si se respeta el principio a la no autoincriminación, es que los documentos y manifestaciones aportados en el primero, serían precisamente los que no podrían ser utilizados en el segundo por la Administración para la finalidad sancionadora²⁰³⁵, o en su caso para motivar un presunto delito contra la Hacienda Pública²⁰³⁶.

A partir de esta premisa, y partiendo ahora desde la perspectiva de la Administración, lo que procede concretar es la posible utilización de los datos y

²⁰³⁴ Esto es lo que entendemos concreta el TEDH en la Sentencia del Caso Jussila contra Finlandia, en la que se revisan los denominados “principios Engel” -STEDH 8/06/1976 Caso Engel contra los Países Bajos- al señalar que -Nº35-, “Aunque no cabe duda de la importancia de los impuestos para el efectivo funcionamiento del Estado, el Tribunal no está convencido de que la eliminación de las garantías procesales en la imposición de sanciones punitivas en dicha esfera sea necesaria para mantener la eficacia del sistema fiscal ni, desde luego, que pueda considerarse que está en consonancia con el espíritu y la finalidad del Convenio. En el presente caso, el Tribunal aplicará los criterios Engel, tal como han sido descritos antes.” Los principios antes referidos, -Caso Engel- se concretan en: la calificación que de la infracción se realice en el Derecho interno del Estado interesado, la naturaleza de la infracción y la gravedad de la sanción; partiendo de éstos el TEDH los sintetiza -Caso Jussila- en: que sanción establecida en la norma interna del Estado que se refería a todos los ciudadanos en calidad de contribuyentes, que la finalidad de ésta no responda a la compensación de un daño sino a perseguir y castigar con el objetivo de disuadir la reiteración de las infracciones, que responda a una norma de carácter general cuya finalidad es al mismo tiempo preventiva y represiva y, que el importe sea elevado.

²⁰³⁵ Como propone SANZ DIAZ-PALACIOS, J.A. (2012) “todo lo aportado bajo coacción por el contribuyente a los órganos de inspección pueda utilizarse legítimamente para determinar la cuantía de su deuda tributaria, y que, como contrapartida, no sea legítimo emplear todo ello contra dicho contribuyente para castigarlo por infracción o por delito fiscal; a esos efectos, sería preciso analizar los elementos o materiales recabados, pues sólo algunos de ellos podrían tener trascendencia represiva legítima.” Op.Cit.Pág.7

²⁰³⁶ De ahí nuestra insistencia en la debida documentación, en su momento y en atención al motivo de su solicitud, de las pruebas y manifestaciones aportadas por el contribuyente, evitando así una referencia genérica que impida a éste posteriormente señalar con la debida claridad sobre los que considera que ha existido una utilización incriminatoria. En este sentido establecía el Tribunal Constitucional, en Sentencia Nº68/2006, de 13 de marzo, que, -FDº3- “el recurrente no ha mencionado concretamente las «admoniciones, requerimientos y advertencias» que le dirigió la Inspección, ni cuáles fueron los documentos que ante tales intimaciones entregó, ni por consecuencia, en qué medida esos documentos que aportó coaccionado pudieron tener razonablemente alguna virtualidad para su condena. Resulta, pues, así, que el demandante no ha atendido la carga que sobre él pesa y que va referida no sólo a abrir la vía para que este Tribunal pueda pronunciarse sobre las vulneraciones de la Constitución alegadas, sino también, y esto es lo que ahora importa, a «proporcionar la fundamentación fáctica y jurídica que razonablemente quepa esperar, y que se integra en el deber de colaborar con la justicia del Tribunal Constitucional, sin que le corresponda a éste reconstruir de oficio las demandas» (STC 91/2000, de 30 de marzo, FJ 9).”

manifestaciones aportados por el contribuyente, con una finalidad distinta a la que justifica la exigencia de su aportación. En principio, debemos entender excluidos de esta posibilidad todos aquellos datos que la Administración no puede obtener por medios distintos, a la colaboración exigida al contribuyente de acuerdo a sus obligaciones de finalidad tributaria, lo que significaría que, todo lo aportado por el contribuyente podría ser incorporado al procedimiento, de modo que esta colaboración permita a la Administración alcanzar la finalidad de la aplicación de los tributos y, dar paso a la recaudación; impidiendo entendemos, el inicio de un procedimiento sancionador si, los únicos motivos que lleva a instruir éste, son exclusivamente los datos aportados por el contribuyente. De otra forma la instrucción sancionadora que incorpore los anteriores, exigiría como mínimo que la Administración indicara y justificara las circunstancias y motivos bajo los que fueron obtenidos²⁰³⁷, a la vez que exigiría, y para el caso de considerar posible su utilización con finalidad incriminatoria, una actividad por parte de la Administración²⁰³⁸ que estableciera la posible culpabilidad del sujeto, no como consecuencia de la colaboración prestada, sino a partir de ésta, debiendo quedar incorporados al procedimiento antes de la audiencia preceptiva, aquellos elementos de prueba que siendo distintos a los aportados por el contribuyente, permiten a la Administración establecer su juicio de culpabilidad²⁰³⁹.

Una vez establecidos, los parámetros en que las actuaciones de la Administración y el contribuyente deben situarse en atención tanto a cumplir con el deber de colaborar

²⁰³⁷ Para FALCON y TELLAR.(1997) “en todo caso no deben remitirse (y en caso de remitirse no pueden ser utilizados por el órgano judicial) los datos o documentos aportados por el propio interesado.” *El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno.* Pág.7-8. Para PEREZ ROYO,F.(1998) “deberán ser eliminados o considerados como inexistentes”.Op.Cit.pág.577-578 En caso contrario y como señala LOZANO SERRANO,C. 2015) “la prueba no deja de ser un derecho del obligado (...) bajo el principio de libertad probatoria y de libre apreciación de la prueba...” por lo que no cabe a juicio del Autor que “la Administración, en virtud de su autotutela y de su calidad de instructora del procedimiento, exija al obligado documentos concretos o medios específicos para entender probados los datos objeto de declaración o autoliquidación, con la doble consecuencia de imponer sanción si no se aportan y de considerar no probado lo que se discutía.” Op.Cit.Pág.12

²⁰³⁸ Sobre los documentos que la Administración puede obtener sin que participe una especial voluntad del sujeto, *Vid. SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.(2008) Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria. Pág.5-7*

²⁰³⁹ Lo anterior entendemos, no es sino la diferencia entre un sistema de responsabilidad objetiva, de un sistema fundamentado en la culpabilidad, a la vez que establece en su justa medida, la diferencia entre el objetivo y finalidad del procedimiento de regularización, de lo perseguido por el procedimiento sancionador. De forma comparativa, y si creemos en la permeabilización de los principios penales en el sancionador tributario, una instrucción sancionadora tributaria en la que la actividad probatoria se limitara a utilizar lo aportado por el contribuyente, equivaldría a que la acusación ejercida por el Ministerio Fiscal en un proceso penal, se ejerciera en base a los elementos de prueba aportados por la defensa, sin necesidad de realizar ningún otro tipo de esfuerzo probatorio. Como señala PEREZ NIETO,R.(2010) -es magistrado de TSJ de la C. valenciana, ex fiscal y ex Letrado del Tribunal Constitucional. “El actual Derecho Administrativo Sancionador se ha elaborado, sin duda, sobre instituciones prestadas del Derecho Penal. Parecen arrumbadas aquellas voces que aún hoy propugnan la sustantividad de aquella rama del derecho frente a ésta. La verdad es que nos cuesta identificar algún rasgo identitario de este supuesto Derecho Administrativo sancionador autónomo, que estaría por construir en todo caso.” *Dos temas abiertos de Derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoinculparse y sus límites.*” Pág.1

como, a no vulnerar por este motivo el derecho a la no autoincriminación, y entendiendo que la posible conculcación de este derecho no es posible observarlo por una actuación del contribuyente, sino a partir de la utilización que de los datos que éste aporte se practique en un procedimiento sancionador tributario o penal posterior, nos encontraríamos en una situación análoga a las anteriormente analizadas, en la que la paralización de las actuaciones se propone con la finalidad, no de por proteger los derechos del contribuyente con carácter inmediato, sino para protegerlo de la posible utilización irregular, de las normas y principios que ordenan los procedimientos tributarios, por parte de los órganos llamados a aplicarlos; cuando consideramos que, la atención y respeto por parte de estos órganos, no solo a los derechos del contribuyente, sino a las propias normas y principios que regulan los procedimientos tributarios, daría como resultado lo que PALAO TABOADA establece como “adecuación del principio al fin” y “claridad procedimental”²⁰⁴⁰, que finalmente son, entendemos los que solventarían los problemas que resultan entre la Administración y el contribuyente, en situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública²⁰⁴¹.

Cuanto hemos tratado de establecer en relación a los motivos que, de acuerdo a los tres principios analizados, tratan de justificar la paralización de las actuaciones una vez observada la sospecha delictiva, consideramos que:

1º.- De admitir que el principio *non bis in idem* se puede vulnerar, al no paralizar las actuaciones, debiendo permitir a la Jurisdicción penal pronunciarse con carácter previo a cualquier decisión administrativa o contenciosa, el desarrollo del procedimiento *ad intra* tal y como queda regulado en el RGST(2004) sería una prueba evidente de esta vulneración, desde el momento en que éste procedimiento persigue la incorporación de datos a un expediente, que como resultado ofrece un juicio de valor semejante al que resultaría de un procedimiento sancionador tributario, en el que además se prevé con

²⁰⁴⁰ Partiendo de su análisis del sistema alemán, establece el Autor que “el principio de «adecuación al fin» exige que los órganos que tienen competencias tanto liquidadoras como sancionatorias utilicen para los fines de cada uno de estos procedimientos los medios o potestades que tienen atribuidas en el respectivo procedimiento, de manera que, por ejemplo, no se empleen para la liquidación instrumentos propios de la potestad sancionadora (...) el principio de «claridad procedimental» postula que el órgano administrativo indique claramente al sujeto cuál es el procedimiento que se está llevando a cabo.” En virtud de ambos, considera el Autor que “El fundamento de estos principios puede encontrarse en los de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad (art. 9.3 CE) y en el principio de buena fe que debe presidir las relaciones entre la Administración y los particulares y en particular el ejercicio por aquella de sus potestades (art. 7º.1 del Código civil). PALAO TABOADA,C.(2013) Op.Cit.Pág.14

²⁰⁴¹ Cuestión que igualmente podría venir de un pronunciamiento Jurisdiccional o Constitucional que, estableciera sin margen duda, bien la vulneración de este principio, bien la imposibilidad de utilizar ciertos documentos en un proceso penal, lo que entendemos sería lo contendría en la legalidad, la mayoría de las actuaciones que se producen en este sentido.

carácter finalista la utilización de los datos que incorpora en un posterior proceso penal. Al mismo tiempo, mantener como motivo que justifica la paralización de las actuaciones en atención a este principio, en función a la *vis atractiva* de la Jurisdicción penal, cuando un pronunciamiento de ésta no impide un posterior procedimiento tributario de liquidación e incluso sancionador, que en su caso deberá ser resuelto en última instancia por la Jurisdicción contenciosa, significa que la separación de procedimientos no ha llegado a permeabilizar en el Orden penal, manteniendo la virtualidad de que cuota y sanción son expresiones de idéntica naturaleza, cuando, a partir de la separación de procedimientos y, la posibilidad de practicar una liquidación de forma independiente al resultado sancionador o punitivo, aconseja iniciar la revisión de los principios que de la prejudicialidad administrativa se han practicado bajo una regulación tributaria anterior.

2º.- De entender que, la paralización de las actuaciones respecto al principio de seguridad jurídica, trata de proteger al contribuyente de la posible concurrencia de dos resoluciones jurisdiccionales que difieran en cuanto a la calificación y transcendencia de los hechos, siendo exigible una actuación anterior de la Jurisdicción penal, significa igualmente desconocer las actuaciones que la Administración desarrolla de forma paralela, al igual que inadmitir el significado de la separación de procedimientos en el ámbito tributario, de forma que la seguridad jurídica debería predicarse no desde el Orden punitivo, sino desde la seguridad que imprime un pronunciamiento contencioso que por orden natural es el llamado a revisar las actuaciones de la Administración tributaria. Es desde nuestra perspectiva, la paralización de la reacción sancionadora tributaria, la única que desde la óptica del principio de seguridad jurídica y, una vez confirmada que la liquidación supera el umbral económico del tipo penal, debe quedar paralizada para que sea la Jurisdicción penal, como Orden natural llamado a desplegar la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado, determine la presunta culpabilidad y responsabilidad sobre la infracción contributiva.

3º.- De argumentar que la paralización de actuaciones trata de proteger los derechos del contribuyente, ante una eventual utilización de los datos que este aporte con una finalidad sancionadora, pese a que estos datos tienen como única finalidad establecer la situación tributaria del contribuyente, lo que finalmente observamos es que, el normal desarrollo de los procedimientos tributarios conforme a las reglas y principios que los informan, se paraliza, no por la protección que se le pretende brindar al contribuyente, sino para proteger a éste de la utilización de que las normas están llamados a practicar los distintos órganos de la Administración.

A partir de las anteriores y, atendiendo a que el contribuyente ante una eventual sanción o condena derivada del desarrollo de un procedimiento de aplicación de los tributos, en el que ha prestado su deber de colaboración, deba esperar a que le sea reconocida por la Jurisdicción -e incluso por el Tribunal Constitucional- tanto, una posible vulneración del *non bis in idem*, como una posible contradicción de pronunciamientos jurisdiccionales que afecten a la seguridad jurídica como, una vulneración de su derecho a la no autoincriminación, y en base a la disparidad de opiniones e interpretaciones que los tres principios analizados ofrecen, no cabe duda de que la prudencia aconseja no solo omitir el deber de colaborar, sino la paralización de las actuaciones desde el mismo momento en que se advierta la sospecha o el indicio delictivo.

La solución al problema, consideramos, no debiera enfocarse desde la perspectiva de la paralización de actuaciones, de la colaboración del contribuyente ni, desde los derechos de éste, sino en la no observación de las reglas y principios que informan los procedimientos, que a su vez, no se encuentra debidamente respaldada por una concreción decidida de los distintos órganos jurisdiccionales.

VIII.- Síntesis de la conexión entre procedimiento y proceso bajo el artículo 180.1 de la LGT(2.003).

La nueva LGT(2003) vino a consolidar en su articulado buena parte de los principios que ya habían sido incorporados en la reforma de 1995, y por la LDGC, destacando durante el periodo analizado en el presente capítulo, el alejamiento de la responsabilidad objetiva²⁰⁴² avanzando hacia el principio de culpabilidad, la exclusión de la sanción del concepto de deuda tributaria, así como la constatación de la separación de procedimientos.

Respecto al primero de los mencionados y, en relación a la conexión entre el procedimiento y el proceso, supone que el principal elemento diferenciador entre infracción y delito, continúa el camino que debía situar la conexión, no solo a partir de un

²⁰⁴² Como estableciera el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de diciembre de 1997 -Pte. Sala Sánchez ,P., EDJ 1997/59438, FDº2- partiendo de la reforma del art.77 de la LGT(1985)“ desde la perspectiva de la culpabilidad y de la tipicidad, como elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por tanto, de toda infracción tributaria, habida cuenta que la modificación del concepto de esta última, introducida en el art. 77 de la Ley General Tributaria por la Ley 10/1985, de 26 de abril, no puede interpretarse como abdicación por el legislador del principio de responsabilidad subjetiva y adopción del opuesto de responsabilidad objetiva en el Derecho Tributario Sancionador, sino, antes al contrario, como modificación delimitadora del mínimo respecto del cual -simple negligencia- puede darse por existente una infracción sancionable.”

determinado importe, sino cuando junto a éste coincidiera un componente subjetivo que superase la mera negligencia²⁰⁴³. Respecto al segundo, la independencia de conceptos comienza a despejar las situaciones que delimitamos en periodos anteriores²⁰⁴⁴, en relación a procedencia de practicar liquidación -una vez advertida la sospecha delictiva-, al quedar ya la sanción al margen del eventual resultado que debía ofrecer la conclusión de las actuaciones de comprobación e investigación. El tercero, y conectado con los dos anteriores, distinguía que la posible regularización tributaria obedecía a una finalidad contributiva, desligada ya de la posible reacción sancionadora²⁰⁴⁵, en respuesta a la reiterada necesidad de regular un procedimiento independiente²⁰⁴⁶ que, bajo los principios de la potestad sancionadora administrativa, con carácter general y, con atención a los principios del Orden penal con carácter especial -desde la óptica de nuestro trabajo-, tramitara de forma separada la posible responsabilidad del sujeto.

En este escenario, la LGT(2003) como norma rectora del sistema tributario, regularía en su artículo 180 -bajo la prohibición de concurrencia de sanciones- el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal o, la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal. La redacción del precepto, de carácter continuista respecto de sus predecesores (atr.77.6 LGT 1985-1995), no obstante, llevaría ya implícita los principios anteriormente señalados, de modo que el traslado o remisión quedaba despejado de las connotaciones de periodos anteriores²⁰⁴⁷, a partir de que el establecimiento de la deuda tributaria y, la sustanciación independiente de la presunta culpabilidad quedarían supeditadas al objetivo y finalidad de cada uno de los procedimientos que comenzarían a estructurarse con carácter reglamentario, de acuerdo a las líneas marcadas en la LGT(2003). Si bien es cierto que el

²⁰⁴³ Por todas, la Sentencia del Tribunal Constitucional, N°57/2010 de 4 de octubre, -FJ°9- “en el delito de defraudación a la hacienda pública no basta con la existencia de un daño patrimonial, pues la acción típica exige necesariamente que en la realización de la conducta antijurídica concurra el elemento subjetivo o intencional del engaño (el tipo es defraudar eludiendo -burlando, engañando, esquivando- el pago de tributos); resultado lesivo y engaño que deben atribuirse a una persona en concreto.... no sólo es necesario que a la existencia de un resultado lesivo le acompañe el elemento intencional del engaño, sino que la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable.”

²⁰⁴⁴ *Vid.* el Apartado VI.- de la Tercera Parte y, Apartado IV.- de la Cuarta Parte, de nuestro trabajo.

²⁰⁴⁵ Sin adelantar a este momento, los posibles efectos de la comunicación de datos entre procedimientos, prevista en el artículo 210.2 de la LGT(2003)

²⁰⁴⁶ En relación a los motivos que demandaban ésta, *Vid.* entre otros, ESEVERRI MARTINEZ,E. (1995) Op.Cit.Pág.7; LOPEZ MOLINO,A.M. (1998) Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias, Pág. 391 y ss; FUSTER ASENSIO,C. (2001) Op.Cit.Pág.144; LOPEZ MARTINEZ,J. (2001) Op.Cit.II.Pág.7

²⁰⁴⁷ Nos referimos a la unidad de procedimiento y al concepto de deuda tributaria en el que se incluían las sanciones, que la Jurisprudencia había situado como principal motivo por el que no era posible emitir una liquidación con carácter previo al traslado de las actuaciones. *Vid.* Tribunal Supremo, Sentencia de 26 de abril de 1996 -Pte. Conde Martín de Hijas, V., EDJ 1996/2750, FD°7. “es el dato de la unidad de procedimiento ... al no ser posible la continuación del procedimiento liquidatario ... al margen del elemento de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria ... la paralización del procedimiento ... inevitablemente debe repercutir en lo liquidario estricto.”

artículo 180.1 de la LGT(2003) no distinguió, pese a quedar disuelto el tradicional esquema de unidad de actuaciones, entre cual de los procedimientos debería ser paralizado una vez estimada la cuestión delictiva, su redacción permitía intuir *a priori* que la pretensión del legislador no fue precisamente paralizar el de liquidación, siendo prueba de esto -entendemos- la remisión al concepto de deuda tributaria e intereses de demora que recogería la Disposición adicional decima de la propia Ley, quedando regulado en una Ley sustantiva, el carácter a que debía responder la responsabilidad civil derivada del delito, cuestión más cercana, entendemos, a materias reguladas por normas de carácter orgánico²⁰⁴⁸.

La particular precisión del artículo 180.1 de la LGT(2003), en relación al procedimiento de conexión, a diferencia del recogido en el artículo 77.6 de la LGT(1985-1995) adquiere ahora la relevancia que en otras épocas pudo pasar desapercibida ante la mixtificación de procedimientos²⁰⁴⁹, procurando la claridad precisa para afirmar que, no es la sospecha o indicio delictivo lo que provocaría -o debería provocar- el traslado o remisión de las actuaciones, sino que cualquiera de éstas se producirán una vez que la Administración «estimase» que la «infracción» pudiera ser delictiva. Lo anterior permite acotar inicialmente dos tiempos diferentes en los que la Administración desplegaría sus actuaciones, que por un lado serían las desarrolladas ante la sospecha o indicio delictivo, y por otro las que desarrollaría a partir de «estimar» la posibilidad delictiva; situaciones que en teoría quedarían ajustadas a la regulación existente en el procedimiento en que hubieran surgido. En estas actuaciones hay un primer matiz que entendemos estructura el procedimiento de conexión regulado en el artículo 180.1 de la LGT(2003) como es la mención expresa a «infracción». En este sentido entendemos que la intención del legislador no fue otra que la de situar con cierta precisión, que las cuestiones de culpabilidad serían ventiladas en su procedimiento correspondiente, de modo que la sospecha o indicio no condicionaran el desarrollo y conclusión del procedimiento de regularización, permitiendo así iniciar las actuaciones de cobro pertinentes. Desde esta

²⁰⁴⁸ Remisión que no sin razón, llevaba a plantear que la previsión del legislador ordinario no era otra que continuar las actuaciones, pese a la sospecha delictiva, de modo que el pronunciamiento penal partiera de una previa liquidación delictiva en la que se detallara la deuda tributaria; permitiendo -en teoría, o en su caso previendo- que la Administración, pudiera, iniciar las actuaciones de cobro con independencia de los posibles pronunciamientos que a este respecto decidiera el órgano penal. En este sentido entendemos se debe conectar esta previsión respecto a las liquidaciones provisionales que la Inspección podría emitir por motivo de un traslado del tanto de culpa. *Vid.* Apartado V.III.- del presente capítulo.

²⁰⁴⁹ Circunstancia que ofrecía ciertas dificultades a efectos de concretar cual era el momento en que la noticia críminis había sido advertida por la Administración, desde el momento que regularizador y sancionador se instruían sin la debida separación; lo que impedía igualmente distinguir el momento en que la Administración iniciaba la sustanciación del procedimiento paralelo para la confección del expediente administrativo de denuncia.

perspectiva, el término «estimar» conllevaría el pertinente juicio de culpabilidad, el cual entendemos no procedería en un estadio anterior a determinar la deuda tributaria, que permitiera establecer un primer elemento de la presunta naturaleza delictiva de la infracción. En otro caso entendemos, y debido a la reiterada jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo²⁰⁵⁰ y, los pronunciamientos del Tribunal Constitucional²⁰⁵¹, la redacción del artículo 180.1 de la LGT(2003), hubiera acudido a una redacción más proclive a entender que debía ser la sospecha o indicio, el motivo por el que se paralizaran las actuaciones, y no una vez que la Administración hubiera estimado que la infracción tipificada en el ordenamiento tributario, no es tal, sino un posible delito contra la Hacienda Pública. De esta forma y, de manera aparentemente sencilla lo que se venía a recoger en la norma tributaria, no era sino el principio *non bis in idem*, el de seguridad jurídica, e incluso a reconocer el derecho a la no autoincriminación del contribuyente, desde el momento en que lo que verdaderamente quedaba paralizado era el procedimiento sancionador, único en el que en teoría podrían confluír las materias reservadas a la *vis atractiva* de la vía penal, desde el momento en que el procedimiento previo de liquidación no tendría otra finalidad distinta a materializar el principio contributivo constitucional²⁰⁵².

²⁰⁵⁰ Vid. en este sentido, la Jurisprudencia analizada, desde la derogación de la LMURF el Apartado VI de la Tercera parte y, en atención al precepto penal (art.349/305) el Apartado II de la Cuarta Parte, de nuestro trabajo.

²⁰⁵¹ Por todas Sentencia del Tribunal Constitucional N° 2/2003, de 16 de enero, FJ°3.c).

²⁰⁵² Ante esta afirmación es posible apreciar que, no solo corresponde a la Jurisdicción penal determinar la consecuencias punitiva de la defraudación, sino también determinar a través del proceso la cuota defraudada, como elemento que integra el tipo delictivo. En este sentido y, tras una larga tradición jurisprudencial, que arranca -Vid. Aparatado VI.- de la Tercera Parte- desde la Sentencia AP de Salamanca en Sentencia de 17 de febrero de 1984 -bajo la vigencia del artículo 319 del la LMURF- que indicaba (señalando como -FD°3- “innominada relación jurídica” la liquidación, sanción y cobro, con carácter previo al proceso penal) que “la existencia de un delito en correcta lógica punitiva-procesal debiera de suspender toda actuación y remitir lo actuado a los Juzgados”, pasando por las referencia al *non bis in idem* como motivo de la paralización de las actuaciones (STS de 12 de mayo de 1986 -FD°1°), comenzando a establecer que la competencia para determinar la cuota tributaria, no corresponde a la Administración tributaria, sino al Tribunal penal (Aud.Nac. 27 de marzo de 1.989 -FD°4-) para acabar estableciendo -STS de 3 de diciembre de 1991, EDJ 1991/11453) FD°5- que “el pronunciamiento penal ...provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título-judicial para hacer efectiva la deuda tributaria”, contemplamos una evolución, incluso anterior a la separación de procedimientos -LDGC 1998-, como señala el Tribunal Supremo (S. de 26 de abril de 1996 -FD°4-) “desde el momento en que interviene el juez penal ...exige la paralización de toda actividad administrativa ... al carecer de sillar en que apoyarse”, situando el Tribunal Constitucional que (N°2/2003, de 16 de enero -FJ°3b-) a partir de la preferencia de la autoridad judicial penal sobre la Administración respecto a la materia sancionadora “este Tribunal sólo ha reconocido de manera expresa autonomía al derecho a no ser sometido a un doble procedimiento sancionador cuando se trata de un doble proceso penal”, llegando a la posible desagregación de hechos delictivos en sede de inspección -STS. de 9 de junio de 2014, -Pte. Huelin Martínez de Velasco, J., EDJ 2014/91221, FD°2-, hasta establecer que la liquidación de la deuda tributaria puede producirse antes del traslado de las actuaciones, y no, en base a que “unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los diferentes órganos del Estado”, como señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 18 de octubre de 2.016 -Pte. Díaz Delgado, J., Roj.4504/2016, FD°5- (sobre asuntos tributarios de los ejercicios 2001/2004, sometidos a inspección tributaria en los dos años siguientes) una vez en que la Jurisdicción penal se encuentra sustanciando el mismo asunto, para evitar “soluciones contradictorias sobre los mismos hechos” debiendo “abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos”. De lo que en definitiva entendemos que, es posible resolver la cuestión liquidatoria, antes del inicio del proceso penal, manteniendo la suspensión del

En este marco de reconocimiento de derechos, un teórico avance a nivel procedimental, vendría por la incorporación en el artículo 180.1 de la LGT(2003) de una audiencia previa a la práctica del traslado o remisión de actuaciones. Si bien esta previsión quedaría interpretada de forma análoga a la propia de los procedimientos administrativos²⁰⁵³, ya advertimos que su regulación en este caso, no obedecía más que a un simple cambio de denominación, de la notificación ya recogida en el artículo 5 del RST(1998) a los solos fines de desplegar los efectos prescriptivos y procedimentales pertinentes²⁰⁵⁴, y no, a servir de verdadero trámite de audiencia previo a la emisión de una resolución, desde el momento en que este trámite, se producía en el momento anterior a la práctica del traslado o remisión, y no al ser advertida la sospecha o indicio, lo que evidenciaba que, las alegaciones y documentos aportados por el contribuyente no tendrían más transcendencia a nivel tributario que su incorporación al expediente administrativo en que constara la denuncia²⁰⁵⁵. No obstante y como reconocimos, este trámite y, pese a su concesión en un momento posterior al que se hubiera debido establecer, otorgaba la oportunidad al contribuyente de ofrecer al Ministerio Fiscal o al Órgano penal, de conocer una opinión distinta a la redactada por la Administración en su informe²⁰⁵⁶, que incluso, hubiera permitido distinguir ciertos aspectos que, relacionados con la prueba recogida en el expediente, fueran decisivos, tanto a juicio de los anteriores, como del contribuyente, a la hora de iniciar el proceso para establecer su posible responsabilidad. No obstante la parquedad de su mención en la LGT(2003) brindaba la oportunidad de imaginar cuantos derechos fueran predicables para el contribuyente, si bien finalmente su omisión quedaría significada como una cuestión meramente formal, y sin más transcendencia a efectos

procedimiento sancionador en cualquier caso, y el de regularización únicamente, si la Jurisdicción penal ya está conociendo el asunto.

²⁰⁵³ Vid. artículo 105.c) de la Constitución Española (1978), 84 de la LRJAPC(1992), artículo 34.I y 34.m de la LGT(2003), y artículo 96 RGGI(2007). Como cita RIBES RIBES,A.(2009) “su fundamento radica en el principio «*audi alteram partem*», que exige que en todo procedimiento contradictorio sea tenido en cuenta lo que el afectado por la decisión administrativa, normalmente una propuesta de resolución, estime oportuno manifestar.” Op.Cit.Pág.2

²⁰⁵⁴ Previsión recogida con carácter interno hasta el momento en la Resolución de la presidencia de la AEAT de 24 de marzo de 1992, y argumentada con finalidad procedimental en la Nota de coordinación 2/99 de la Unidad Central de Coordinación e materia de delitos contra la Hacienda Pública. Vid. Apartado II.- del presente capítulo en pp.574

²⁰⁵⁵ Nada establecía la LGT(2003) de una posible actuación posterior a esta audiencia previa, siendo el RGST(2004) en que situara su práctica no, en el propio procedimiento de comprobación e investigación, ni incluso en el propio sancionador, sino -art.32.3- en un procedimiento desarrollado por un «órgano administrativo competente» con la finalidad de establecer el posible carácter delictivo de la conducta del contribuyente.

²⁰⁵⁶ Para MERINO JARA,I.(2005) “puede darse el caso de que el juez no admita a trámite la querrela o denuncia, justamente por las alegaciones realizadas por el obligado tributario y que obrarán necesariamente en el informe denuncia realizada por el Ministerio Fiscal y que serán remitidas al juez.” Op.Cit.Pág.23

procesales²⁰⁵⁷, siendo en cualquier caso una cuestión de fugaz repercusión al quedar derogada tres años después de su implantación.

Por su parte, el RGST(2004) desarrollaría el procedimiento de conexión establecido por el artículo 180.1 de la LGT(2003), partiendo en el primer apartado de su artículo 32, del supuesto general llamado a coincidir con lo preceptuado por la LGT(2003), atendiendo a la conducta del sujeto, para «estimar» el posible carácter delictivo de la «infracción» con carácter previo al traslado o remisión de las actuaciones. Con esta articulación, en teoría, la instrucción del procedimiento sancionador permitiría, una vez concluida la fase de alegaciones practicar el juicio de valoración del que podría resultar la posible «estimación» del delito²⁰⁵⁸.

Sin embargo, el artículo 32 del RGST(2004) rompe, bajo nuestra particular apreciación, el esquema establecido en el artículo 180.1 de la LGT(2003), al no limitar su desarrollo a las actuaciones de los órganos competentes para la instrucción del sancionador -que por denominación reglamentaria le correspondía-, extendiendo su regulación indirectamente hacia otras actividades propias de la gestión tributaria²⁰⁵⁹, no respondiendo lo reglamentariamente dispuesto, con la regulación que la norma tributaria de referencia legislaba en cuanto a los procedimientos tributarios de regularización²⁰⁶⁰. De esta forma entendemos que, inicialmente, el RGST(2004) con idéntica disposición a lo previsto en el Artículo 180.1 de la LGT(2003) en relación a los principios *non bis in idem*, la seguridad

²⁰⁵⁷ No lo consideró así la Sección tercera de la AP de Valencia en Auto de 19 de enero de 2006. Sin embargo el criterio jurisprudencial mayoritario no consideraría la omisión de este trámite -*Vid.* Apartado IV.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo- una vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva (art.24 CE) al quedar esta cubierta debidamente a través de los sucesivos filtros del proceso penal. Para RIBES RIBES,A.(2009) “cabe apreciar que el criterio imperante ha coincidido con el sostenido por el sector doctrinal minoritario, del que formamos parte, al interpretarse que la omisión del trámite de audiencia no supone vulneración alguna del derecho a la tutela judicial efectiva.” *Op.Cit.*Pág.3

²⁰⁵⁸ Sin perder de vista, como ya señalamos -*Vid.* Apartado III Quinta Parte-, que no le corresponde a la Administración «determinar» sino «considerar» la posible transcendencia delictiva, motivo por el que el procedimiento sancionador debe quedar suspendido.

²⁰⁵⁹ Y en cierto modo más propia de los Órganos de la Jurisdicción penal.

²⁰⁶⁰ En atención a estas últimas, considerábamos que la LGT(2003), no establecía en el artículo 180.1 efecto alguno sobre las actuaciones por motivo de la sospecha o indicio delictivo, sino a partir de que fuera practicado el traslado o remisión de las actuaciones, que previamente requería de la Administración una «estimación» de la posibilidad delictiva; lo que como ya señalamos, no entendíamos posible sin que mediara el pertinente juicio de culpabilidad, típico de la instrucción sancionadora, que no debería -por razón de la separación de procedimientos- quedar adelantado al procedimiento de regularización. En este sentido también consideramos que, la LGT(2003) establecía con la suficiente nitidez, la posible emisión de una liquidación provisional (*Vid.* esta posibilidad según nuestro planteamiento en el Apartado V.II.- de la Quinta Parte) para aquellos casos en los que las actuaciones no pudieran continuar cuando existieran “*elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento*” o procediera “*formular distintas propuestas de liquidación en relación con una misma obligación tributaria*”, lo que en buena lógica debía significar que, de mediar -una vez iniciado el procedimiento de regularización tributario- la «consideración» delictiva, la Administración previamente habría determinado el importe a regularizar. Cuestiones que como advertimos -*Vid.* Apartado V.- de la Quinta Parte-, siendo materia a desarrollar por el RGGI(2007), no disponía éste de la suspensión del procedimiento de regularización; no solo ante la sospecha o indicio, sino ante la ya «estimación» de la presunta comisión delictiva.

jurídica y no autoincriminación, establece únicamente la suspensión del procedimiento sancionador una vez considerada la sospecha delictiva sobre la conducta del sujeto, disponiendo una serie de actuaciones que alteran la normal instrucción y resolución del procedimiento de comprobación e investigación, sin que quede prevista la comunicación de las circunstancias observadas al contribuyente, ni la paralización del procedimiento de regularización²⁰⁶¹.

El motivo a que responde esta alteración, bajo nuestra particular opinión, de acuerdo a cuanto hemos dado cuenta en apartados anteriores²⁰⁶²- no es otro que la introducción en el desarrollo reglamentario, de una serie de actuaciones que durante más de treinta años habían regido con carácter jerárquico las actuaciones de la Inspección de los Tributos, una vez advertida la sospecha o indicio delictivo.

Su inclusión en el marco reglamentario obedecía, entendemos, a una cuestión de pretendida legalidad, desde el momento en que al quedar separados los procedimientos y, situar el traslado o remisión de las actuaciones a partir de que la Administración «estimara» que la «infracción» pudiera ser delictiva, el plazo que mediaba desde la aparición de la *noticia críminis* hasta que se suspendían las actuaciones, requería de alguna forma legitimar la actuaciones que determinados órganos de la Administración practicaban de forma paralela al normal desarrollo de las actuaciones de comprobación e investigación, e incluso a las sancionadoras. Es esta la razón por la que el RGST(2004) únicamente dispone la suspensión del procedimiento sancionador, y no, la suspensión del procedimiento de comprobación e investigación²⁰⁶³, de modo que, la instrucción paralela de dos procedimientos simulaba no vulnerar los derechos del contribuyente, al ser a través de un procedimiento no sometido a las reglas y principios establecidas para el tributario -en el que demás, no participa directamente el contribuyente y, del que no resulta exigible

²⁰⁶¹ Sirva como ejemplo de nuestra afirmación que, la competencia para ordenar completar las actuaciones de liquidación, establecidas en los artículos 156 y 157 de la LGT(2003) y en los artículos 187 y 188 del RGGI(2007) en los casos de presunto delito contra la Hacienda Pública, quedan al margen de la finalidad del procedimiento de comprobación e investigación, para ser ordenadas en el procedimiento *ad intra*, conforme al artículo 32.3 del RGST(2004) -según redacción por el art.3 del RD 1804/2008, de 3 de noviembre- no por el órgano competente para liquidar, sino por el «jefe del órgano administrativo competente» para establecer la existencia del posible delito.

²⁰⁶² *Vid.* en este sentido al Apartado III.IV, de la Cuarta parte de nuestro trabajo. De forma telegráfica, señalamos aquí -entre otras-, las disposiciones recogidas en: la Instrucción 2/1980, de 15 de octubre, de la Inspección Central, la Circular de 15 de abril de 1982 de la Subsecretaría de Hacienda, la Orden Ministerial de 7 de enero de 1985 de la Unidad de Vigilancia y Represión del Fraude Fiscal, la Orden del MEH de 18 de diciembre de 1985, la Orden del MEH de 26 de mayo de 1986, la Nota de coordinación 1/199 de la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública y, la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 24 de marzo de 1992, y sus sucesivas modificaciones (la última el día 17 de noviembre de 2015, BOE N°284, de 27 de noviembre.)

²⁰⁶³ Que de otra forma sería una clara extralimitación de la potestad reglamentaria, al no quedar esta paralización establecida en la LGT(2003).

ningún acto de carácter administrativo-, se sustanciara la instrucción de la posible causa delictiva.

De esta forma se alcanzaba por conducto reglamentario una doble finalidad; de un lado, quedaba sujeto el contribuyente a su deber de colaborar en el procedimiento tributario, posibilitando el objetivo liquidatorio previsto en el artículo 180.1 de la LGT(2003) -que permitiera la mutación de la responsabilidad civil derivada del delito, ahora en deuda tributaria- y de otro lado, se proveía al procedimiento paralelo de la información aportada, facilitando tanto, las actuaciones del «órgano administrativo competente» para determinar la posible naturaleza delictiva²⁰⁶⁴ como -en función de la decisión de éste órgano- el cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 180.1 de la LGT(2003), de practicar el traslado del tanto de culpa, y suspender el procedimiento²⁰⁶⁵.

Solución reglamentaria que, al mantener al contribuyente al margen de las actuaciones paralelas, en principio obedecía a los planteamientos²⁰⁶⁶ que tanto el Tribunal Constitucional como el TEDH mantenían en relación a la no autoincriminación, desde el momento en que se estaba dando respuesta a éstos, primero, al instruir un procedimiento para la aplicación de los tributos en el que la colaboración del contribuyente no propiciaba su autoincriminación, al tener finalidad únicamente contributiva, que en segundo lugar y, respecto a la suspensión del sancionador, daba respuesta al principio *non bis in idem* al no emitir un pronunciamiento punitivo -aunque de naturaleza tributaria- que pudiera ser considerado como un primer acto condenatorio, para en tercer lugar y, respecto de la seguridad jurídica, dar cumplido trámite al reconocer la preferencia de la Jurisdicción penal para decidir previamente, sobre una cuestión en la que participaba un posible hecho delictivo²⁰⁶⁷.

²⁰⁶⁴ Vid. Sentencia de la sala Tercera del Tribunal Supremo de 9 de junio de 2014 -EDJ 2014/91221, FDº2-, en la que claramente se puede observar esta comunicación, así como la instrucción en sede tributaria de la posible transcendencia delictiva de los hechos. Considera el Tribunal que “Se ha de concluir, por tanto, que las dos diligencias en cuestión resultaron pertinentes. Buena prueba de su relevancia es que sirvieron para obtener indicios sobre la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública. En relación con esta conclusión hemos de salir al paso de dos afirmaciones La primera es aquella que se refiere al hecho de que los indicios ya se encontraban presentes en un informe emitido el 11 de enero de 2007 por el Jefe del Equipo num. 10 y en el escrito de 7 de marzo, firmado por el Inspector Coordinador, solicitando información adicional al respecto. Pues bien, estos documentos, lejos de evidenciar la futilidad de las diligencias de 8 de febrero y 13 de marzo, ponen de manifiesto su importancia, en cuanto resultaron cauces adecuados para obtener la información que corroborara tales sospechas.”

²⁰⁶⁵ El problema si embargo no procede de la pulcritud con que plantemos las actuaciones, sino del simple hecho de que se está utilizando la información facilitada por el contribuyente en un procedimiento de aplicación de los tributos, para una finalidad sancionadora y punitiva que, vulnera los derechos de éste, y además usurpa funciones de la Jurisdicción penal.

²⁰⁶⁶ Vid. Apartado VII.- de la Quinta Parte.

²⁰⁶⁷ Si unido a lo anterior analizamos las disposiciones que complementaban a ambos procedimientos, la comunicación de datos, la tramitación conjunta de éstos, e incluso, el inicio del sancionador considerando suficientes los datos con que cuenta la Administración, no resultaría en principio constatable que los derechos del contribuyente hubieran quedado vulnerados en ninguna de las secuencias establecidas, desde el momento

Para tratar de esclarecer la sucesión de acontecimientos que se producen desde que nace la sospecha delictiva, hasta que se materializa la conexión entre el procedimiento y el proceso, partiendo de los distintos escenarios previstos en el artículo 32 del RGST(2004), identificamos las que bajo nuestra particular interpretación, deberían ser las actuaciones de la Administración de acuerdo con las normas y principios que rigen el procedimiento para la aplicación de los tributos y, el procedimiento sancionador.

En primer lugar, situamos la *noticia críminis* en un estadio anterior al inicio del procedimiento de aplicación de los tributos, considerando que los hechos debían ser puestos “*inmediatamente*” en conocimiento del Juez de Instrucción o del Ministerio Fiscal -conforme al artículo 262 de la LECrim- desde el momento en que tanto el artículo 180.1 de la LGT como el artículo 32 del RGST(2004) no prevén el traslado de actuaciones sino es por motivo de una «estimación» o una «consideración» que proceda de la instrucción de un procedimiento tributario de comprobación e investigación, o bien de otro sancionador. En caso contrario y, de entender que la Administración ha de iniciar un procedimiento dirigido a la constatación de las circunstancias delictivas -que no descartamos²⁰⁶⁸- significaría homologar las actuaciones tributarias a las propias de la instrucción penal, que además, conllevaría a resucitar una cuestión eliminada del ordenamiento jurídico, tras la reforma del CP(1985) y de la LGT(1985) -en atención tanto al *non bis in idem* como a la preferencia punitiva penal sobre la sancionadora administrativa- como fue el requisito de procedibilidad previo al traslado de las actuaciones²⁰⁶⁹.

en que el procedimiento tributario se mantiene como único objetivo y finalidad alcanzar el principio contributivo constitucional, siendo en su caso, la posible cuestión sancionadora sustanciada en un procedimiento posterior.

²⁰⁶⁸ En este caso, si bien el procedimiento de comprobación podrían conllevar a la finalidad contributiva, su naturaleza lo aboca a una investigación de una posible causa delictiva, por lo que desde el principio, con o sin información de esta finalidad inquisitiva al contribuyente, entendemos, estaría suplantado las actuaciones típicas de la instrucción penal. Pese a nuestra apreciación, como decimos, no descartamos el inicio de las actuaciones con base a una sospecha previa, desde el momento que demostrar ésta, sería una labor sumamente complicada que a la postre, podría ser justificada por el simple hecho de afirmar -la Administración- que tal sospecha no alcanzaba al ámbito delictivo, sino al de una mera infracción tributaria, que debería ser valorada una vez establecida la situación tributaria del contribuyente.

²⁰⁶⁹ De esta forma y, de entender que la Administración ha de iniciar un procedimiento para establecer la posible transcendencia delictiva de la noticia advertida, significaría someter a la Jurisdicción penal a un requisito de estas características, permitiendo que resida en sede tributaria la potestad de decidir, no solo que supuestos ha de conocer, que ya de por sí representa un requisito subjetivo de procedibilidad, sino permitir una actuación procedimental previa que establezca cuando debe conocerlos, lo que no es más -como decimos- que una condición objetiva de procedibilidad.

En segundo lugar, situamos que, la sospecha o indicio podía surgir en al actuario²⁰⁷⁰ una vez iniciado el procedimiento de aplicación de los tributos, proponiendo entonces dos posibles actuaciones, de acuerdo al momento de la instrucción en que resultara la noticia.

De ser advertida antes de ser posible concretar el importe a que ascendiera la defraudación²⁰⁷¹, debería procederse conforme al artículo 262 de la LECrim, entendiendo que, el elemento objetivo y el elemento subjetivo, no revisten la suficiente consistencia para ser «estimados» delictivos, sino que presentan signos de un presunto delito cuya competencia de investigación cesa en la Administración al ser la Jurisdicción penal la única investida con facultades para la instrucción de posibles causas delictivas. A partir de ese momento, consideramos que las actuaciones que la Administración desarrollara al amparo de lo establecido en el artículo 32 del RGST(2004) carecerían de la cobertura precisa, al ser practicadas, primero sin la debida comunicación al contribuyente, segundo, y de mediar esta información, significaría la inmediata suplantación de funciones jurisdiccionales, y tercero, y al no paralizar el procedimiento tributario, se podría estar utilizando éste sin control alguno, con la única finalidad de instruir un expediente que pudiera procurar una condena penal al contribuyente, en base a la colaboración prestada, sin haberle permitido ejercer -facilitándole o informándole- los derechos que tiene reconocidos, para las distintas fases del procedimiento.

De advertir la noticia delictiva una vez que es posible cuantificar el importe del deber contributivo, la actuación que proponíamos, respondía bajo nuestra apreciación, al esquema de reglas y principios que informan los procedimientos tributarios una vez legislada y reglamentada la separación de éstos. Con esta argumentación normativa, entendimos que, las actuaciones deberían continuar -pese a la noticia *críminis*- hasta alcanzar la propuesta de liquidación, sin adelantar el juicio de culpabilidad al procedimiento de comprobación y liquidación, en el que la instrucción para alcanzar la finalidad contributiva, no obedece a los mismos principios y reglas con los que se instruye el procedimiento sancionador²⁰⁷². De esta forma, y partiendo de un hecho cierto como es,

²⁰⁷⁰ Nos referimos de forma individual al funcionario en el que deviene la *noticia críminis*, puesto que de recurrir al término «Administración» significaría que ya se ha iniciado el procedimiento *ad intra* de comunicación jerárquica entre los distintos órganos de la Inspección de los Tributos.

²⁰⁷¹ La diferencia en este caso sería fácilmente detectable a partir del informe que, sobre el presunto delito contra la Hacienda Pública, emitiera la Administración; de este modo, si el informe recoge con precisión el importe que se considera defraudado, significaría que la Administración debiera haber alcanzado la fase de liquidación. Si por el contrario el informe recoge el importe de manera aproximada, queda justificada la imposibilidad de practicar una liquidación, siendo las actuaciones de la Jurisdicción penal las que permitirían el importe que se considera defraudado.

²⁰⁷² No es esta la opinión de la Dirección General de Tributos, que en Consulta Vinculante N°2746-16, de 15 de junio, considera que “Para que la Administración tributaria pueda presentar denuncia o querrela por delito fiscal es necesario que previamente haya valorado en el curso de las actuaciones de comprobación e investigación correspondientes que hay indicios de delito, es decir, que junto a la conducta típica de

que la LGT(2003) y el RGGI(2007) legisla y desarrolla el procedimiento de aplicación de los tributos con la única finalidad de establecer la situación del contribuyente para materializar su deber contributivo, sin que ninguna de las anteriores determine que la liquidación se deba omitir por motivo de la sospecha o indicio delictivo²⁰⁷³, entendimos que, conforme a la previsión que las normas anteriores establecen para la liquidación provisional a propósito de situaciones en las que no es posible ultimar las actuaciones²⁰⁷⁴, el procedimiento tributario debía alcanzar la última fase de su instrucción, permitiendo a través del acta de inspección concretar las posibles discrepancias entre la Administración y contribuyente; momento a partir del cual, y ya en fase de liquidación, sería posible situar desde la doble perspectiva de los dos operadores que intervienen en el procedimiento, si la propuesta del Actuario corresponde con lo aplicable en la normativa tributaria conforme al supuesto de hecho, o los argumentos aportados por el contribuyente permitían un resultado distinto²⁰⁷⁵.

En tercer lugar, situamos la sospecha o indicio delictivo en la fase de resolución del procedimiento, al considerar que de haber sido respetadas las normas y observados principios que informan la aplicación de los tributos, sin incorporar matices subjetivos, sería el momento preciso que podría avanzar un primer apunte objetivo de la *noticia criminis*. En este escenario, la posible observación de indicios delictivos por parte del órgano competente para liquidar, no significaría sino una divergencia de opinión entre dos órganos de la Inspección de los Tributos, desde el momento en que el actuario no habría precisado en el acta de inspección, ni en su informe -si es una actuación en disconformidad- esa posibilidad en relación a la infracción observada; lo que en principio, y lejos de afectar el proceso de liquidación, no sería sino una cuestión relacionada con la

defraudación hay dolo o intención de eludir el pago, sin perjuicio de que es en el proceso judicial penal donde debe determinarse si hay o no delito.” (La cursiva es nuestra). Es de notar que, ni se hace referencia a la instrucción sancionadora como procedimiento en el que determinar la presunta culpabilidad, ni se hace referencia al procedimiento paralelo orquestado en el artículo 32 del RSGT(2004), en el que no es un indicio precisamente el resultado de la instrucción. *Vid.* el texto completo de la respuesta a la consulta en: petete/minhafp.gob.es/consultas/

²⁰⁷³ No dispone el RGGI(2007) nada al respecto, limitándose la LGT(2003) ha ordenar la paralización del procedimiento una vez que se practica el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones, lo que entendemos no infiere en la posible liquidación, sino en la imposibilidad de sancionar una posible infracción tributaria que, ante la posibilidad de no ser tal, sino un delito, debe ser sustanciado con carácter previo conforme a las reglas y principios del Ordenamiento penal.

²⁰⁷⁴ *Vid.* el Apartado V.III.- de la Quinta Parte.

²⁰⁷⁵ A partir de lo anterior, que la propuesta de liquidación contenida en el acta de inspección acompañe -por estar así establecido en la norma tributaria- los motivos por los que el Actuario aprecia una posible infracción tributaria, no debería significar a priori que esto haya de ser así, puesto que en caso contrario se estaría volviendo a la responsabilidad objetiva, precisamente tratada de erradicar en pro de un sistema de culpabilidad que exige la instrucción de un procedimiento sancionador en el que se ventile, no solo la presunta infracción sino la posibilidad, primero de culpar al contribuyente por la comisión de ésta, para en segundo poder exigir la responsabilidad correspondiente.

culpabilidad, entendiendo que, al permanecer en un procedimiento anterior, distinto e independiente, a aquel en el que se ha de instruir esta apreciación -si la única divergencia es por este motivo- el órgano competente debería proceder a emitir o confirmar tácitamente, la liquidación correspondiente.

Sin embargo lo anterior y, conociendo que el órgano competente para liquidar puede ordenar completar las actuaciones, sería posible deducir que, de ser efectivamente ordenadas podrían quedar orientadas a discernir la presunta concurrencia delictiva, lo que, no sería más que adelantar la instrucción sancionadora a un procedimiento en el que el contribuyente ha colaborado -y permanece bajo esta obligación- a título de contribuyente, y no como presunto infractor o delincuente. Por este motivo consideramos que, el órgano competente debía ordenar completar las actuaciones, únicamente si lo consideraba y justificaba necesario para cumplir con el objeto y finalidad del procedimiento de aplicación de los tributos, permitiendo resolver el procedimiento, y así autorizar el inicio del procedimiento sancionador, si del mismo modo quedaba confirmado el indicio infractor que permaneciera en el documento de liquidación²⁰⁷⁶.

En cuarto lugar, situamos la *noticia críminis* en el procedimiento sancionador. Si los tiempos de éste han sido respetados, consideramos que la *noticia críminis*, no será por si sola causa suficiente para emprender las acciones de traslado o remisión, puesto que lo que exige el artículo 180.1 de la LGT(2003), no es ésta, sino la «estimación» de que la «infracción» pudiera ser considerada delito contra la Hacienda Pública. Lo anterior por simple que resulte, conlleva necesariamente la instrucción de un procedimiento en el que, mediando los derechos y garantías del contribuyente, permita a éste alegar cuanto considere conveniente ante una imputación de responsabilidad por la comisión de un infracción tributaria. A partir de la finalización de la fase de instrucción, el órgano competente para resolver el procedimiento sancionador, a la vista de la propuesta del instructor y de lo aportado por el contribuyente, deberá valorar en primer lugar, si concurren los requisitos para considerar que los hechos señalados por el instructor responden a la infracción tipificada en la norma tributaria, para en segundo lugar,

²⁰⁷⁶ Desde otra perspectiva, y concediendo por un instante virtualidad legal a lo dispuesto el artículo 32 del RGST(2004), el órgano competente, entendemos, no estaría facultado para ordenar ningún tipo de actuación complementaria, desde el momento en que el precepto reglamentario lo que ordena al órgano competente para liquidar es “impulsar el procedimiento, previa elaboración del preceptivo informe”, de modo que cualquier actuación posterior a la noticia críminis, será por cuenta del «órgano administrativo competente» para apreciar la existencia de hechos constitutivos de delito. Teniendo en cuenta además, como ya hemos citado anteriormente que, será el RD 1804/2008, de 3 de noviembre, que desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, el que modificara el apartado tercero del artículo 32 del RGST(2004), concediendo la competencia para completar las actuaciones, una vez advertida la noticia críminis, al órgano administrativo competente para instruir la causa presuntamente delictiva en sede tributaria, y no, al órgano competente para liquidar.

determinar si por la comisión de ésta es posible exigir responsabilidad al sujeto, así como su alcance. Una vez establecidas las dos anteriores y, «estimando» que los hechos y «considerando» que la conducta pudiera corresponder, no con un supuesto de infracción tributaria, sancionable desde la propia Administración, sino con un posible delito contra la Hacienda Pública, es cuando el procedimiento sancionador debe quedar suspendido, a la espera del pronunciamiento de la Jurisdicción penal.

Atendiendo a la posición que adoptamos, en cada uno de los escenarios descritos en el presente capítulo, la sucesión de actuaciones que cualquier procedimiento administrativo debe respetar -inicio, instrucción, y resolución-, es lo que entendemos ofrecería un resultado acorde al objetivo y finalidad que cada uno persigue, además de procurar la debida protección y respeto de derechos al contribuyente. En contra de nuestra posición, es lógico argumentar que, es la sospecha delictiva la que impide continuar las actuaciones hasta culminar la resolución del liquidador, lo que indudablemente impediría si quiera plantear el inicio del procedimiento sancionador. Desde esta posición no sería sino la preferencia de la Jurisdicción penal sobre las actuaciones sancionadoras administrativas, la posible conculcación del *non bis in idem*, la previsión que impida una posible autoincriminación al contribuyente, e incluso la seguridad jurídica ante un eventual pronunciamiento contencioso previo al penal, los argumentos que con mayor o menor intensidad se muestran para justificar la paralización de las actuaciones sin alcanzar un acto administrativo de resolución. Suscribiendo todos y cada uno de los anteriores motivos, no es sino la realidad de las actuaciones que practica la Administración, una vez que advierte la sospecha o indicio delictivo, lo que nos impide admitir la efectividad de la paralización para no incurrir en las situaciones señaladas.

Nuestra anterior posición exige por tanto, sintetizar los argumentos que nos llevan a considerar que, la solución a los problemas que surgen -al amparo de la normativa analizada en el presente capítulo- es la instrucción y resolución de los procedimientos, tal y como establece la normativa tributaria, de acuerdo a los siguientes:

Primero.- Si consideramos que es la *noticia criminis* la que impide continuar las actuaciones en fase de instrucción del procedimiento para la aplicación de los tributos, al ser el presunto componente delictivo lo que despierta la *vis atractiva* de la vía penal, es la instrucción administrativa la que debe quedar suspendida, al momento de advertir la

sospecha o indicio, con la obligación de comunicar al contribuyente las circunstancias observadas.

De no ser así, y actuar en esta fase de la instrucción tal y como establece el artículo 32 del RSGT(2004), lo que realmente resulta no es sino la continuación de las actuaciones instructoras, a la vez que se desarrolla un procedimiento paralelo para establecer la posible naturaleza delictiva de los hechos. Actuaciones que al margen de cualquier control, no quedan sujetas a obligación alguna de constatar en acta o diligencia los hechos que se investiguen y su resultado, no responden a sujeción temporal alguna, no identifican al órgano instructor, no regulan la participación del contribuyente, y no son susceptibles de impugnación, al no finalizar mediante un acto administrativo que lo permita. Son por tanto actuaciones que, permaneciendo «a un lado» del procedimiento tributario pero, aprovechando las prerrogativas de la instrucción de éste, suplantando las competencias del Juez Instructor penal, e incluso las del Ministerio Fiscal, retrasan deliberadamente el inicio del proceso jurisdiccional, se sirven de los datos aportados a un procedimiento para la aplicación de los tributos, desarrollan una surte de instrucción de indudable carácter punitivo, organizan la prueba que posteriormente utilizarán en contra del contribuyente en un proceso penal, y concluyen con la emisión de un informe que, incluyendo el resultado económico que constaría en un acta de inspección -y con idénticos motivos jurídico-tributarios- pretenderá servir, bien como prueba pericial, bien como soporte testifical, que posteriormente sea ratificado a título de perito o testigo por el mismo actuario que haya instruido el procedimiento tributario, que a la sazón es el inferior jerárquico del órgano administrativo competente que ha instruido el procedimiento paralelo, con el que ha mantenido por dependencia organizativa, la correspondiente comunicación en tanto ambos procedimientos eran sustanciados. Bajo nuestro particular argumento, en esta situación, la autoincriminación del contribuyente es patente desde el momento en que se están utilizando los datos aportados a un procedimiento que pretende la regularización tributaria, sin el conocimiento de éste, para otro tipo de actuación de indudable trascendencia punitiva, o como mínimo en la que se plantea esta posibilidad. De no considerar la autoincriminación por este motivo, cabría entonces preguntarse la razón a la que conduce practicar esta actuación paralela sin el conocimiento y participación del contribuyente.

Segundo.- Si como se pretende, la Administración tributaria debe establecer un análisis previo de la posible naturaleza delictiva de los hechos observados, al no constituir la mera sospecha o indicio motivo de traslado o remisión, puesto que no reúnen entidad suficiente que permita dirigir el proceso contra el sujeto y, las actuaciones paralelas de la

Administración quedan justificadas al considerar que no se está investigando un posible delito, sino la posible sospecha o el posible indicio de éste, no encontramos objeción alguna para que la apreciación de la Administración no sea comunicada al contribuyente, de modo que, constando ésta en diligencia, los documentos y manifestaciones aportados a partir de ese momento, sean válidos a los solos efectos de regularización y cumplimiento de la obligación de contribuir²⁰⁷⁷. Situación a partir de la cual, el procedimiento *ad intra* regulado por el artículo 32 del RGST(2004) quedaría integrado en el propio de regularización, con independencia ya, de las actuaciones que desde una instancia jerárquica superior se prescriban para practicar por el actuario en el procedimiento, permitiendo identificar mediante esta solución que todo aquello que sea requerido al contribuyente, bajo su obligación de colaborar apercibido de sanción, deberá justificar el objetivo y finalidad para lo que se exige. Siendo posible que el contribuyente, no acceda a prestar su colaboración una vez comunicada la sospecha delictiva, la Administración debería abstenerse de continuar sus actuaciones, que de no revestir la consistencia suficiente para permitir el traslado del tanto de culpa, deberían ser remitidas al Ministerio Fiscal, para que sea éste el que ordene, si procede, iniciar las diligencias que considere oportunas para esclarecer la presunta concurrencia delictiva. Solución que bajo nuestra apreciación, admitiría con mayor precisión una protección del derecho a la no autoincriminación del contribuyente.

Tercero.- A partir de nuestro argumento anterior, y una vez que la Inspección alcanza a regularizar la situación tributaria del contribuyente, la emisión de una liquidación no consideramos que en modo alguno perjudique una posible actuación de la Jurisdicción penal, desde el momento en que no es el importe de la liquidación, como singular elemento objetivo del delito, lo que justifica una eventual reacción punitiva, sino el componente subjetivo que haya mediado en la infracción contributiva.

A partir de aquí, se podría determinar que la liquidación permitiría un pronunciamiento de la Jurisdicción contenciosa -de acudir a ésta el contribuyente- previo a otro de la Jurisdicción penal, que de algún modo pudiera incidir en el principio de

²⁰⁷⁷ Lo que entendemos no queda justificado, es admitir que la Administración puede realizar ciertas actuaciones para establecer si los hechos observados permiten «estimar» en un escenario anterior a la instrucción sancionadora, un posible delito contra la Hacienda Pública, y sin embargo no considerar que esta observación pueda ser comunicada al contribuyente, con la excusa de que desde ese momento el procedimiento tributario tendría una naturaleza y finalidad diferentes, al motivo por el que se inició. Si la sospecha o indicio no constituyen motivo para trasladar o remitir las actuaciones, en nada deberían afectar al procedimiento tributario, y por tanto en nada afectaría su comunicación al contribuyente. En caso contrario, debería ser la sospecha o el indicio, y no la estimación que se alcanza por un procedimiento paralelo, lo que debiera suspender el procedimiento tributario.

seguridad jurídica. Desde nuestra posición, y una vez separados los procedimientos tributarios, se debería haber comenzado a tratar precisamente esta cuestión, en sentido inverso.

La seguridad jurídica –art.9 y 25- que ampara la Constitución Española establece que “[N]adie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento.” Si esto es así, para poder ser sancionado o condenado, en primer lugar debe concurrir el presupuesto de hecho tributario que permita cuantificar el elemento objetivo de la presunta infracción o delito, por lo que entendemos que un pronunciamiento de la Jurisdicción contenciosa, previo al proceso penal, no sería sino -de quedar confirmada la liquidación por un importe presuntamente delictivo- un motivo que justificaría dirigir el proceso contra el sujeto, al existir un primer elemento objetivo que hace presumir la existencia del delito, siendo la Jurisdicción penal la única competente para pronunciarse sobre la concurrencia del resto de elementos que permiten desplegar la reacción de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado. Desde esta perspectiva, si posteriormente la Jurisdicción penal no considera, conforme a las normas y principios del ordenamiento, que la cuota defraudada no coincide con la deuda tributaria confirmada por la Jurisdicción contenciosa, será esta una cuestión de orden punitivo, pero no de orden contributivo; de esta misma forma consideramos que, un pronunciamiento penal previo a otro contencioso tendría más posibilidades de incidir en la seguridad jurídica, no solo por los distintos principios y reglas desde los que se sustancia la cuestión liquidatoria, sino porque el pronunciamiento de la Jurisdicción penal, cuyo alcance es a los meros efectos de represión, sin efecto de cosa juzgada y, donde los hechos probados tendrían -o deberían tener²⁰⁷⁸ - idéntica precisión a los que constaran en un pronunciamiento de otra Jurisdicción, podrían conllevar, ante una eventual condena que alcance de forma parcial las pretensiones de la Administración, un sobreseimiento o una absolución, a otro proceso contencioso posterior que podría alcanzar tanto al ámbito liquidatorio previamente sustanciado en lo penal, como a la posible reacción sancionadora de la Administración, mientras que el procedimiento penal, únicamente actuaría tras un

²⁰⁷⁸ Como señala ALONSO GONZALEZ, L.M. (2011) “La apreciación de conductas incardinables en el art.305 CP no puede hacerse de espaldas a la doctrina jurisprudencial asentada en la jurisdicción contencioso-administrativa (y por el propio TC) en relación con las infracciones graves. Si el delito fiscal es una norma penal en blanco, al remitirse el juzgado penal a la rama jurídica que completa el tipo penal debe tener en cuenta si la conducta, en el marco jurídico en que tiene su origen, el administrativo tributario, hubiera sido o no merecedora de sanción por los tribunales de la jurisdicción competente, la contencioso-administrativa. En otro caso, se puede ocasionar una reacción desmesurada toda vez que el juez penal apreciara delito donde ni siquiera se hubiera detectado infracción administrativa por un tribunal contencioso.” Op.Cit.Pág.87

pronunciamiento contencioso, en el plano de la culpabilidad y la punibilidad, sin ulterior actuación de ninguna otra jurisdicción.

A partir de lo anterior, la posible incidencia en la seguridad jurídica no consideramos que pueda tener su origen en la continuación de las actuaciones hasta alcanzar su resolución, sino de la correcta, o no, utilización del mecanismo de la prejudicialidad no devolutiva en sede jurisdiccional contenciosa, en cuanto a la sustanciación del resultado liquidatorio; que será en esta sede devolutiva en cuanto a la sustanciación de la posible culpabilidad y punibilidad de la infracción²⁰⁷⁹, en la que siempre es preferente la Jurisdicción penal, de mediar junto al elemento objetivo, un componente subjetivo que supere la simple negligencia. Solución que además, despejaría de cualquier duda las actuaciones de la Inspección de los tributos durante la instrucción de los procedimientos, al ser precisamente la Jurisdicción *ratione materiae* la que estaría haciendo uso de la prejudicialidad, para trasladar a la Jurisdicción penal los hechos en los que se advierte un posible hecho delictivo.

Cuarto.- En último lugar, es la instrucción del procedimiento sancionador, bajo nuestra opinión, de acuerdo a la normativa que analizamos, la clave en la conexión entre el procedimiento y el proceso. Si como decimos, los tiempos y formas del procedimiento de comprobación e investigación han sido respetados, el desarrollo del procedimiento sancionador es el llamado a establecer la posible culpabilidad de la conducta del contribuyente. No entendemos posible determinar la anterior, si no es mediante el juicio de culpabilidad, con la participación del contribuyente hasta la culminación de la fase de alegaciones, dado que de otra forma, la consideración delictiva provendría por la vía de la responsabilidad objetiva. Consolidado entendemos, el principio de culpabilidad, la comunicación de datos entre procedimientos no debe suponer problema alguno, desde el momento en que, de haber mediado la información preceptiva al contribuyente de la

²⁰⁷⁹ En relación al efecto que causaba la prejudicialidad, antes de mediar la separación de procedimientos, tiene escrito ESPEJO POYATO, I. (2013) que “[L]a articulación de este sistema se basó en un profundo malentendido teórico en torno al tratamiento de las cuestiones prejudiciales en nuestro Derecho y al principio *ne bis in idem*, cuyo punto de partida fue la unidad de procedimientos, tributario y sancionador.” Op.Cit. Pág.54. Afirmación que compartimos, admitiendo con algunos matices que, con anterioridad a la separación de los procedimientos tributarios existieran ciertos reparos a la práctica de una liquidación previa al traslado o remisión de las actuaciones, por los efectos que desplegaba tanto la unidad procedimental como el concepto de deuda tributaria, lo que, una vez consolidado en el ordenamiento tributario, no solo la instrucción separada de los procedimientos, sino el concepto de deuda tributaria independiente del resultado de la culpabilidad exigible en la reacción sancionadora, no alcanza a justificar de manera suficiente mantener la preferencia penal para el conocimiento de las posibles causas por delito contra la Hacienda Pública sin desligar previamente la cuestión contributiva de la punitiva, lo que de otra forma llevaría ahora a demandar la permeabilización de los principios contributivos en la norma penal, como ya se demandara durante décadas la permeabilización de los principios penales en el sancionador tributario.

noticia críminis, los datos aportados por éste al de regularización habrían quedado identificados para el objetivo y finalidad contributiva tanto en diligencia como en acta de inspección, sirviendo esta identificación de guía, para conocer, en primer lugar cual fue el momento en que se produjo la noticia críminis; en segundo lugar, cual ha sido la colaboración del contribuyente a partir de ese momento; en tercer, cuales han sido los documentos y manifestaciones requeridos al contribuyente con finalidad regularizadora; para en cuarto lugar, identificar cual ha sido la actividad probatoria que a partir de los documentos incorporados al sancionador, ha desplegado la Administración para demostrar los hechos que permiten exigir la responsabilidad que corresponda.

De proceder conforme a nuestros argumentos, no sería posible oponer por parte del contribuyente la dejación en su deber de colaborar en base a la autoincriminación, permitiendo a la Inspección cumplir con su objetivo y finalidad; no se produciría la conculcación del *non bis in idem*, desde el momento en que la Jurisdicción contenciosa y, por observación de la prejudicialidad devolutiva, trasladaría la cuestión infractora a la Jurisdicción penal, siempre entendiendo que la primera considerase que se transgrede la simple negligencia, y el principio de seguridad jurídica no correría riesgo alguno de ser conculcado, desde el momento en que existirían dos pronunciamientos jurisdiccionales que por *ratione materiae* alcanza a cuestiones distintas, como de un lado es la respuesta al deber contributivo constitucional, y de otra la reacción de la ultima *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado.

Nuestra posición, puede dar lugar a entender que nos encontraríamos con una situación idéntica a la ya regulada en su día por la LMURF, si bien los matices son muy diferentes, desde el momento en que el denominado requisito objetivo de procedibilidad atendía a un pronunciamiento previo de la Jurisdicción contenciosa, que abarcaba tanto la cuota considerada defraudada como la sanción, mientras que en la actualidad, por la prohibición que representa el *non bis in idem* así como por la prejudicialidad bien entendida, la Jurisdicción contenciosa no llegaría a pronunciarse sobre la culpabilidad, responsabilidad y, punibilidad de la infracción, por motivo de la suspensión del proceso contencioso, al ser preferente la Jurisdicción penal en situaciones en las que pueda existir un presunto delito.

En atención precisamente a la LMURF, y tras treinta años (1977-2008) de debate sobre el momento y forma en que ha de producirse la conexión entre el procedimiento y el proceso, encontramos dos notas distintivas entre los sistemas implantados tanto por ésta como por el artículo 32 del RGST(2004). La primera la situamos en el trámite de audiencia previo, el cual no constaba en el artículo 32 de la LMURF, y que fue introducido por el

artículo 180.1 de la LGT(2003), siendo posteriormente eliminado por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre. Trámite que, pese a su expulsión de la norma tributaria a los efectos de conexión, y de seguir nuestro esquema de exposición, no solo se otorgaría en sede de regularización sino también en sede sancionadora, con la particularidad de que en ambos casos actuaría con la verdadera finalidad con se le reconoce tanto con rango Constitucional como, por la norma administrativa de carácter general. La segunda la situamos en la condición objetiva de procedibilidad; si bien la LMURF situaba ésta a partir de la firmeza de las actuaciones, tanto el artículo 180.1 de la LGT(2003), establece una condición subjetiva de procedibilidad, en tanto que la Administración no estime que los hechos pudieran ser constitutivos de delito, como el artículo 32.4 del RGST(2004) -a partir de la modificación operada por el RD 1804/2008, de 3 de noviembre- establece una condición objetiva de procedibilidad desde el momento en que el Delegado o Director de departamento, con carácter previo a practicar el traslado del tanto de culpa o, la remisión de las actuaciones, debe solicitar un informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico. Por tanto y, atendiendo a la separación de procedimientos, la exclusión del concepto de sanción del de deuda tributaria, la intención de que sea en el sancionador donde se produzca la suspensión del procedimiento, la mención a la deuda tributaria e intereses de demora como *nomen iuris* de la responsabilidad derivada del delito, la posibilidad de adoptar medidas cautelares una vez dictada la liquidación, los primeros planteamientos en orden a desagregar la cuota tributaria en función de su afectación, o no a la cuestión delictiva, y a la incipiente consolidación de la corriente doctrinal y jurisprudencial que atiende a la vulneración que, los derechos del contribuyente pueden alcanzar a través de ciertas actuaciones de la Administración, al mismo tiempo que comienza a plantear que estos problemas no resultan tanto por la emisión de una liquidación previa, sino de la posible simultaneidad de procesos por motivo de unos mismos hechos, entendemos que comienzan a situar a la Administración tributaria en situación de tomar posiciones para alcanzar el retorno de su particular y exclusiva competencia de liquidación y cobro de la deuda tributaria regularizada, con independencia de la posible actuación que la Jurisdicción penal haya de iniciar por motivo de un posible delito contra la Hacienda Pública.

IX.- Quinto Catálogo de problemas.

La evolución que tratamos en el catálogo de problemas de la Cuarta Parte de nuestro trabajo, nos llevó a considerar que el problema principal con el que concluía la conexión entre el procedimiento y el proceso en esa etapa normativa, no era sino que la separación de procedimientos, no había calado con la suficiente claridad en el Ordenamiento penal, de modo que, la solución establecida con la prejudicialidad penal no devolutiva desde la reforma del Código Penal de 1985, en pro de la *vis atractiva* de la vía penal frente a la sancionadora tributaria, permanecía anclada en la unidad procedimental que parecía residir en el artículo 77.6 de la LGT(1995) y en el concepto de deuda tributaria del que participaban las sanciones.

La LGT(2003) a través de la delimitación del concepto de deuda tributaria, del que se excluye la sanción, y de la consolidación de la separación de procedimientos, permite intuir que la reiteración en el artículo 180.1 de la LGT(2003) de la expresión utilizada desde el año 1.985 en el artículo 77.6 de la LGT (1985-1995) para la conexión entre el procedimiento y el proceso, no se refiere a la paralización del procedimiento de liquidación de los tributos, sino que acertadamente puede llegar a significar que es el sancionador aquel en el que debe producirse la suspensión.

A partir de esta posición los problemas que podemos identificar en la etapa que comienza con la entrada en vigor de la LGT(2003), en comparación a la evolución que presentan respecto a los establecidos a la conclusión de la Cuarta Parte de nuestro trabajo, son, bajo nuestro criterio, los siguientes:

Primero.- La separación de procedimientos establecida por la LGT(2003), desarrollada tanto por el RGST(2004), en materia sancionadora, como por el RGGI(2007) en materia de liquidación, establecen con suficiente claridad, que las actuaciones de la Administración tributaria son diferentes en aras a ver cumplidos los objetivos de contribución, siendo la posible reacción sancionadora una actividad distinta y posterior que debe respetar los principios que con carácter general informan la reacción del *Ius Puniendi* del Estado en su manifestación administrativa, donde también han de tener entrada los principios punitivos del Ordenamiento penal.

Entendiendo que, los objetivos anteriores han quedado recogidos en la norma tributaria de referencia y en la sancionadora que la desarrolla, sin embargo consideramos que la comunicación de datos entre el procedimiento de liquidación y el sancionador, no

ofrece las garantías suficientes al establecer como una actuación automática que no prevé con la suficiente claridad la identificación de los datos que se comunican, así como la imposibilidad de su utilización como prueba de la culpabilidad de contribuyente, de se estos los únicos elementos con que cuente la Administración. En el caso particular del delito contra la Hacienda Pública, el problema no se origina únicamente por esta comunicación, sino por el hecho de que estos datos no se incorporan a un posterior procedimiento sancionador previo al traslado, sino que se utilizan en un procedimiento paralelo del que podrá surgir un expediente de denuncia penal; por lo que la eventual oportunidad de defensa en el ámbito administrativo en estos casos queda eliminada, debiendo el contribuyente practicar su defensa en sede penal, en base a los datos que se ha visto obligado a aportar bajo la amenaza de sanción, en un procedimiento de aplicación de los tributos.

Segundo.- Como indicábamos en el segundo problema que advertíamos en la etapa anterior, el delito contra la Hacienda Pública no tiene su origen en una previa infracción tributaria, sino que el elemento subjetivo que trasciende la simple negligencia es el que puede determinar que no es infracción lo que la Administración sustancia mediante un procedimiento sancionador, o una estimación paralela previa, sino una delito que debe ser conocido y procesado en sede penal. Motivo por el que el procedimiento administrativo debe quedar suspendido, para que sea la Jurisdicción penal la que se pronuncie sobre la posible transcendencia delictiva. Por tanto, persiste como problema la condición subjetiva de procedibilidad, que ahora se ve reforzada como condición objetiva al requerir con carácter previo al traslado un informe de los servicios jurídicos de la Administración. No obstante lo anterior, y por motivo de la estructura normativa que presenta tanto el procedimiento para la aplicación de los tributos, como el procedimiento sancionador, entendemos que el problema que ahora se identifica con mayor claridad, es precisamente no permitir la instrucción del último, de modo que se anticipa el juicio de culpabilidad al procedimiento de liquidación, en base a los datos y manifestaciones obtenidos a través de un procedimiento dirigido a establecer la situación tributaria del contribuyente y no su posible responsabilidad por un posible delito contra la Hacienda Pública.

Tercero.- La sospecha o indicio delictivo, marca el inicio de un procedimiento paralelo al tributario que, instruye una posible causa delictiva en sede tributaria. El desarrollo de este procedimiento ya lo venimos observando a lo largo de nuestro trabajo, si

bien y partir de lo dispuesto en el artículo 32 del RGST(2004) lo que anteriormente podían ser unas actuaciones carentes de competencia, ahora se tratan de dotar de apariencia legal. Estas actuaciones además, no solo inciden en el normal desarrollo del procedimiento de aplicación de los tributos, e incluso en el sancionador, sino que además tratan de regular determinados aspectos de la instrucción y resolución del de liquidación, que alcanzan a la recaudación e incluso, a la posible función revisora de los Tribunales.

Cuarto.- El traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones, se presenta desde el artículo 180.1 de la LGT(2003) con la posibilidad de que exista una liquidación previa. Sin embargo el artículo 32 del RGST(2004), establece, bajo nuestra particular apreciación sin la cobertura legal suficiente, la omisión de la práctica de la liquidación procedente, lo que impide al contribuyente ejercer su derecho a una revisión por parte de los Tribunales económicos-administrativos, y de la Jurisdicción contenciosa, entendiéndose que, la separación de procedimientos no solo permite a la Administración proceder con la gestión recaudatoria una vez practicada la liquidación, sino al contribuyente ver regularizada su situación mediante un acto que le permita acudir a la vía de revisión.

Quinto.- La tradicional paralización de las actuaciones sin la emisión de una liquidación, fue el germen que llevó a considerar que la prejudicialidad debía ser entendida con carácter de no devolutiva, de modo que fuese la Jurisdicción penal la que decidiera tanto el importe a que debía responder el sujeto a título contributivo como, la condena que mereciera de considerar la infracción como delictiva. No es posible comenzar a utilizar la prejudicialidad no devolutiva desde la Jurisdicción contenciosa, si persiste la tradición de no emitir una liquidación previa al traslado del tanto de culpa, que en su caso permita al Tribunal penal, como mínimo considerar la posibilidad devolutiva.

Sexto.- La secuencia de comunicaciones y traslados entre los distintos órganos de la Inspección de los Tributos, una vez advertida la sospecha o indicio delictivo, sin establecer sobre estas actuaciones un mecanismo de control que supedite su resultado a un mínimo control que permita ejercer al contribuyente los derechos, que de otra forma se le reconocen en el procedimiento tributario, conlleva a permitir lo que en épocas anteriores ha venido sucediendo como es, que la Administración utiliza los datos obtenidos bajo las potestades permitidas en un procedimiento tributario, para formar una pieza de convicción dirigida al proceso penal. Actuaciones que como hemos tenido la oportunidad de identificar trasiegan, por le actuarario del procedimiento, por su Jefe de equipo o unidad, por

el superior jerárquico de éste, por el órgano competente para decidir sobre la cuestión delictiva, por el Delegado o el Director de departamento, y además, por los servicios de asesoramiento jurídico, que además, actuarán como acusación en el proceso penal. Es decir, las actuaciones que bajo la oportunidad de discernir una eventual responsabilidad penal del contribuyente en sede tributaria, que elimine la posibilidad de practicar el traslado o remisión de actuaciones, finalmente se han consolidado en una auténtica actividad inquisitoria que no solo tiene ya la finalidad de determinar la evidencia delictiva, sino de procurar la base de la acusación que se ejerza en el proceso penal.

SEXTA PARTE.-

La conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal entre de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre de modificación del Código Penal y la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003 de 17 de diciembre, General Tributaria.

I.- Introducción.

Con carácter previo al análisis de la reforma operada en el Código Penal por la LO 7/2017, de 27 de diciembre, por cuanto afecta a la conexión entre el procedimiento y el proceso, debemos situar las modificaciones que, respecto a la figura delictiva, esta norma ha incorporado a su artículo 305 desde la entrada en vigor de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal.

La LO 15/2003, de 25 de noviembre²⁰⁸⁰, a través del apartado centésimo décimo de su artículo único, modificaba -manteniendo la estructura del tipo²⁰⁸¹- los apartados 1 y 3 del artículo 305, elevando el umbral económico del delito a partir de 120.000,00 euros, que con respecto a la Hacienda de la Comunidad Europea, quedaría situado en 50.000,00 euros.

La LO 5/2010, de 22 de junio²⁰⁸², que modifica el CP(1995), señalaba en su Exposición de Motivos respecto al delito contra la Hacienda Pública, que *“se ha producido un endurecimiento de las penas al objeto de hacerlas más adecuadas y proporcionales a la gravedad de las conductas”*²⁰⁸³, así como la previsión de que *“los jueces y tribunales*

²⁰⁸⁰ Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE N°283, de 26 de noviembre.

²⁰⁸¹ Vid. el Apartado II.- de la Cuarta parte de nuestro trabajo. Sin cambio significativos se mantendría idéntica estructura en la LO 5/2010, de 22 de junio, que abordaría en su artículo 132 la prescripción de los delitos, dando respuesta a las distintas posiciones jurisprudenciales mantenidas por el Tribunal Constitucional (STC N°63/2005, de 14 de marzo, N°29/2008, de 20 de febrero y N°59/2010, de 4 de octubre) y el Tribunal Supremo (25 de enero de 1994 -EDJ 1994/447-, 3 de octubre de 1997 -EDJ 1997/7541-, 26 de julio de 1999 -EDJ 1999/19391, y 6 de noviembre de 2000 -EDJ 2000/32433-) en relación a cuando se debía entender que el procedimiento se dirigía contra el presunto culpable y por tanto, interrumpida la prescripción. Vid. en este sentido MARTIN QUERALT,J.(2011) *La interrupción de la prescripción penal: entre la interposición de la denuncia o querrela y la necesidad de dictar un acto de intermediación judicial.*

²⁰⁸² Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE N°152, de 23 de junio. Vid. un análisis detallado de la reforma operada por la LO 5/2010 en, CHICO DE LA CAMARA,P.(2012), Op.Cit.; QUINTERO OLIVARES,G.(2010) Coord. *La reforma penal de 2010: análisis y comentarios.* En relación a su incidencia en el plano tributario, Vid. ANAEIROS PEREIRA, J.(2010)) *“Las implicaciones de la reforma del Código Penal desde el punto de vista tributario;* SANCHEZ HUETE, M.A. (2011) *La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria.*

²⁰⁸³ Establecía el apartado sexagésimo octavo, del artículo único del Proyecto de Ley Orgánica (Serie A: 121/000052, BOCGCD de 27 de noviembre de 2009) en el apartado primero del artículo 305, una pena de prisión de uno a seis años, y multa del tanto al séxtuplo. Las Enmiendas al Proyecto (BOCGCD, de 18 de marzo de 2010) N° 180 -del GP. Catalán- y la N°359 -del GP. Popular- justificaban que, aumentar la pena de 4 a 6 años, conforme al artículo 131.1 del mismo Proyecto, conllevaba a que la prescripción del delito

recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil.”²⁰⁸⁴ El texto definitivo publicado en el BOE, señalaría una pena por delito contra la Hacienda Pública de entre uno y cinco años²⁰⁸⁵, estableciendo que en los procedimientos por este delito “*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*”²⁰⁸⁶ los Jueces y Tribunales recabarían “*el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria*” que las exigiría por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley²⁰⁸⁷.

La anterior disposición recogida por el precepto penal, vino a dar cobertura orgánica a la disposición sustantiva establecida en la Disposición adicional décima de la

quedaría elevada a diez años, lo que, estableciendo una considerable diferencia respecto a la prescripción tributaria, conllevaba también a que la competencia para conocer de estos delitos pasaría de los Juzgados de lo penal, a las Audiencias provinciales, cuya segunda instancia sería el Tribunal Supremo.”

²⁰⁸⁴ Recogía el apartado sexagésimo octavo, del artículo único del Proyecto de Ley Orgánica, la siguiente redacción del apartado quinto del artículo 305 “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...” El GP. Popular - Enmienda N°359- consideró inadecuado incluir en la responsabilidad civil “la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar” puesto que, “[L]a responsabilidad civil derivada del delito será la deuda tributaria dejada de pagar y se podrá liquidar si el delito no ha prescrito...” sin olvidar -justifica la Enmienda- que al deber practicar la liquidación de la deuda conforme a las normas propias del tributo impagado “si existe un impedimento legal para liquidar ese tributo, probablemente desaparezca el delito fiscal al no existir deuda tributaria...” de modo que “si, desde el punto de vista tributario no puedo liquidar la deuda me faltaría el soporte imprescindible para entender que hay una deuda tributaria sin pagar que sea relevante para considerar que nos encontramos ante un delito fiscal. Y no puede cambiarse la naturaleza del delito, que se basa en que exista una deuda con la Hacienda pública que se determine conforme a las reglas tributarias a través del inciso que se incluye en este apartado.”

²⁰⁸⁵ Modificación que, respecto a su redacción inicial en el Proyecto (de 1 a 6 años), quedaría recogida en el Informe de la Ponencia (BOCGCD, de 21 de abril de 2010).

²⁰⁸⁶ Respecto a lo establecido en el artículo 128 del RGR (2005) sobre los “intereses que se devenguen sobre el importe de dicha responsabilidad desde la fecha de la firmeza de la resolución judicial hasta la fecha de ingreso...”, *Vid.* los cometarios de SANZ-DIAZ PALACIOS, J.A. (2009), en relación a los intereses regulados en el artículo 576.1 de la LEC(2000). *Deuda tributaria y responsabilidad civil derivada del delito*. Pág.25-31. En el mismo sentido *Vid.* CHOCLAN MONTALVO, J.A. (2016) *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Pág.379-381

²⁰⁸⁷ El artículo 31 bis del CP(2010) regularía la responsabilidad penal de las personas jurídicas. *Vid.* en este sentido, MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M. (2010) *La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública*; MERINO JARA, I. (2013) *Responsabilidad penal de las personas jurídicas y delitos contra la Hacienda Pública*. Recordamos aquí que el artículo 44 del CP(1928) señalaba “La responsabilidad criminal por los delitos y faltas es individual. Pero cuando los individuos que constituyen una entidad o persona jurídica, o formen parte de una sociedad, corporación o empresa de cualquier clase cometieran algún delito con los medios que las mismas les proporcionen, en términos que resulte cometido a nombre y bajo el amparo de la representación social o en beneficio de la misma entidad, los Tribunales, sin perjuicio de las facultades gubernativas que correspondan a la Administración, podrán decretar en sentencia la suspensión de las funciones de la entidad o persona jurídica, sociedad, corporación o empresa, o su disolución o supresión, según proceda.” *Vid.* el Apartado VII.- de la Primera Parte de nuestro trabajo. Para FALCON y TELLA, R. (1998) resulta paradójico que en el delito fiscal, las personas jurídicas pasen a ser considerados responsables subsidiarios, siendo las personas físicas las que asuman la responsabilidad civil entendiendo el Autor que “la comisión del delito fiscal no puede suponer una novación subjetiva de la obligación tributaria” *Op.Cit.* III. Pág.5-10

LGT(2003), que tal y como advertimos en el último párrafo de nuestra síntesis anterior -en cuanto a la conexión bajo el artículo 180.1 de la LGT(2003)- permitía situar a la Administración tributaria en posición de comenzar a retornar sus facultades de liquidación y cobro de la deuda tributaria derivada del delito contra la Hacienda Pública²⁰⁸⁸, siendo un primer paso la vía recaudatoria -bajo la supervisión de la Jurisdicción penal- aunque como tendremos la oportunidad de analizar en el presente apartado, la deuda tributaria y los intereses de demora, se mantendrán por otras razones como responsabilidad civil derivada del delito, en el artículo 305.5 del Código Penal²⁰⁸⁹.

II.- La teoría de la mutación del título: el artículo 305.5 del CP(2010).

La conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito, comienza a adquirir relevancia tras la reforma operada por la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del CP, y de la L. 10/1985, de 26 de abril, de reforma de la LGT, una vez que se instituye con cierta premura, la paralización de las actuaciones y el traslado del tanto de culpa, sin practicar una liquidación previa de la deuda tributaria²⁰⁹⁰. En esta situación y, sin un título con el que la Administración pudiera restablecer, bajo sus facultades de autotutela una situación contributiva irregular -incluidas en su caso las actuaciones de aseguramiento o cobro-, no sería sino a través del proceso penal, por una necesaria prejudicialidad no devolutiva -al carecer de acto administrativo que permitiera plantear la devolutiva- donde quedara regularizada la situación tributaria del contribuyente -o una parte de ésta- mediante

²⁰⁸⁸ Como señala BERTRAN GIRON,F.(2012) en relación al nuevo apartado quinto del artículo 305 del CP(2010) “Aunque en una primera lectura pareciera que el precepto se limita a incorporar al Código Penal las previsiones que ya establecían la disposición adicional décima de la LGT y el art.128 del Reglamento General de Recaudación, la realidad es que ya apuntaba hacia un cambio de sistema, al permitir que la Administración Tributaria pudiera cobrar la deuda tributaria...” *El proyecto de ley de reforma del art.305 del Código Penal: principales novedades*. Pág.20

²⁰⁸⁹ Para FALCON y TELLA,R.(2004) la Disposición Adicional décima de la LGT(2003) supone un reconocimiento expreso de que el delito no conlleva a una novación de la obligación tributaria preexistente, sino que por el contrario supone una reserva de la acción civil, motivo por el que el Autor entiende que, la Administración tributaria mantiene su autotutela declarativa y ejecutiva, excluyendo de esta situación aquellos casos en que la liquidación esté directamente relacionada por el resultado del proceso penal. Op.Cit.Pág.6-7. Situaciones que como ya señalamos en un apartado anterior, entendemos que quedan referidas a aquellas en las que algún elemento del hecho imponible esta afectado de un efecto jurídico el cual no es competencia de la Administración determinar o establecer su alcance o significado; o bien, requiriese un previo pronunciamiento penal que sitúe el origen de las rentas sobre las que se pretende la imposición. Son en primer lugar, situaciones como por ejemplo, la simulación, las facturas falsas o el fraude carrusel de IVA, que requieren establecer el ámbito delictivo, no de la cuota defraudada, sino de los hechos sobre los que aplicar la norma tributaria; en segundo lugar, tendríamos el cohecho, el tráfico de drogas o el blanqueo de capitales, que requieren previamente establecer, si el patrimonio sobre el que se pretende la imposición tiene su origen en uno hecho ilícito. *Vid.* en este sentido el apartado que CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) dedica a los problemas que pueden concursar junto al delito contra la Hacienda Pública. Op.Cit.Pág.163-181

²⁰⁹⁰ Como define con toda claridad ESPEJO POYATO,I.(2013) “Se paralizaba el procedimiento de liquidación para que el juez fijara la cuota en el juicio oral, y éste la tenía que fijar en el juicio oral porque no había previa liquidación administrativa.” Op.Cit.Pág.333

la determinación procesal del importe de la cuota defraudada²⁰⁹¹, que pasaría a ser considerada como responsabilidad civil derivada del delito²⁰⁹².

Esta solución, encontraba su justificación en la acumulación procesal que reúne en el pronunciamiento jurisdiccional penal, condena y reparación del daño²⁰⁹³, siendo la

²⁰⁹¹ En relación a la cuota defraudada, los primeros pronunciamientos del Tribunal Supremo -12 de mayo de 1986, EDJ 1986/3120 y 24 de febrero de 1989, EDJ 1989/2059 tras la derogación de la LMURF, justificaban la paralización de las actuaciones en orden al principio *non bis in idem*, quedando relevada la Administración de emitir un pronunciamiento sancionador en situaciones en las que principiara una cuestión delictiva, evolucionando la cuestión hasta establecer que no correspondía a la Administración fijar la cuota defraudada sino “al Tribunal juzgador, de acuerdo con la valoración de la prueba practicada en el juicio oral y sin sujeción al acta que aquella pudiera haber levantado” -STS de 9 de febrero de 1991, EDJ 1991/1339-, señalando la de 5 noviembre de 1991 -EDJ 1991/10433- que “el Tribunal de lo Penal ha de formar su propia convicción, a los efectos de formular la declaración de hechos probados, con base en lo que resulte de la actividad probatoria desarrollada en el propio proceso con absoluta independencia de lo resuelto en vía administrativa que nada le vincula”, observando la Sentencia de 26 de abril de 1996 -EDJ 1996/2750-, que “desde el momento en que interviene un Juez Penal la subordinación de la Administración Pública exige la suspensión de toda actividad administrativa no solo recaudatoria de las sanciones, sino incluso liquidatoria de la total deuda tributaria”; la de 10 de octubre de 2001 -EDJ2001/32063-, atendería a que la liquidación provisional del impuesto era “un presupuesto de procedibilidad” como circunstancia de la que “depende la admisión del proceso en su totalidad o ciertas partes del mismo”, para finalmente sentenciar en la 26 de octubre de 2002 -EDJ 200/49742- “es precisamente la sentencia penal la que determina su cuantía pasando por ello en autoridad de cosa juzgada, sin posibilidad de revisión administrativa ulterior habida cuenta el principio de preferencia de la Jurisdicción Penal”. En esta evolución jurisprudencial, es posible distinguir tres aspectos diferentes; el primero, la preferencia de la jurisdicción penal para conocer los supuestos tributarios en los que pueda participar un posible delito fiscal; el segundo, que el cálculo de la cuota defraudada -e incluso de la deuda tributaria- no es competencia de la Administración ante supuestos presuntamente delictivos, sino del Tribunal penal; y el tercero que, de existir una liquidación, el resultado de ésta pasaría al debate procesal como una cuestión más. El paso de considerar la paralización de actuaciones por motivo del *non bis in idem*, hasta anular la potestad liquidadora de la Administración tributaria con carácter previo al proceso, tiene su origen, bajo nuestra opinión, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Logroño de 24 de marzo de 1988 -ratificada por el TS en Sentencia de 9 de febrero de 1991- en la que los motivos que condujeron al pronunciamiento, no responden a las conclusiones que muchos otros pronunciamientos alcanzan por remisión a ésta. En este pronunciamiento en el que se enjuiciaba era un fraude tributario por el impuesto de lujo, la denuncia llegaba al Juzgado por un tercero y no por un traslado de la Administración, recurriendo el Juez mediante auxilio judicial al Delegado de Hacienda para que estableciera la tributación de los hechos; a partir de aquí señala la Audiencia que -FDº10- “cuando es la Administración la que decide el tanto de culpa a los Tribunales, hará constar en diligencia los hechos y circunstancias que a su juicio sean determinantes de la responsabilidad penal, pudiendo comprender aquí el resultado de la liquidación que haya podido practicar para comprobar la cantidad defraudada (...) que naturalmente será comprobada por el juzgador” siendo lo relevante del pronunciamiento que “cuando la causa penal se inicie sin su previa intervención cesará en todas sus actividades, sin que siquiera exista la posibilidad de continuarlas” puesto que “ya no podría realizar la liquidación tributaria correspondiente (...) puesto que lo que se atribuye a al Jurisdicción penal” por la reforma operada en el año 1985 “es en definitiva una función que entra de lleno en el campo administrativo.” No situaba esta Sentencia, la imposibilidad de la practica de una liquidación previa, sino que disponía, que la Administración no debería iniciar o continuar sus actuaciones una vez que la Jurisdicción penal estuviera conociendo un asunto ligado al objeto del procedimiento inspector, que del mismo modo y de existir ésta, no sería más que una cuestión a revisar por el Tribunal.

²⁰⁹² Como bien señala CHICO DE LA CAMARAP.(2012), que es a nuestro juicio el núcleo del problema “[L]a competencia del juez penal para determinar la responsabilidad civil (deuda tributaria) con auxilio de la Administración tributaria para recaudarla (sin perjuicio de las medidas cautelares que pueda adoptar ésta para evitar que el cobro de la deuda quede en un futuro frustrado -art.81 LGT-) es el reconocimiento expresa de la falta de medios con que cuentan los órganos jurisdiccionales para su ejecución...”Op.Cit.Pág.202. Medidas cautelares, añadimos nosotros que, conforme al artículo 81 LGT(2003) varían en su eficacia dependiendo si existe o no una liquidación, aun con carácter de provisional, liquidada por la Administración antes de practicar el traslado del tanto de culpa (art.81.4 LGT 2003)

²⁰⁹³ Conforme a lo dispuesto en el artículo 116 del CP(1995) en relación al 108 de la LECrim y, el artículo 1902 del CC en relación al 1092 de la LEC.

sentencia el título que permitía la exacción del importe tributario defraudado por el sujeto, mutando su naturaleza contributiva a otra indemnizatoria directamente derivada de la comisión del delito; sin bien fue este el camino seguido por la Jurisprudencia, no obstante también consideramos que hubiera quedado justificado, ante situaciones en las que hubiera sido posible practicar una liquidación previa al traslado del tanto de culpa, o no siendo posible la determinación de ésta mediante liquidación previa, que el importe consignado como cuota defraudada hubiera conservado su origen tributario en calidad de cuota no ingresada por el sujeto, siendo ésta revisable o liquidable conforme a los hechos probados, y ejecutada a través de la autotutela administrativa²⁰⁹⁴.

Recurrir a la exigibilidad de responsabilidad civil por motivo del delito contra la Hacienda Pública, requería en primer lugar que la Administración no hubiera alcanzado a satisfacer el crédito tributario con carácter previo al inicio del proceso penal, constituyendo el daño causado a la Hacienda Pública el motivo que daría lugar a la mutación del título. En este sentido y como señalara el Tribunal Supremo en Sentencia de 3 de diciembre de 1991²⁰⁹⁵ procedía declarar la responsabilidad civil “*por el delito contra la Hacienda*

El artículo 19 del CP(1973) “Toda persona responsable criminalmente de un delito o falta lo es también civilmente.” El artículo 116 del CP(1995) añadía, “1. Toda persona criminalmente responsable de un delito o falta lo es también civilmente *si del hecho se derivaren daños o perjuicios.*” (la cursiva es nuestra)

Artículo 108 LECrim “La acción civil ha de entablarse juntamente con la penal por el Ministerio Fiscal, haya o no en el proceso acusador particular; pero si el ofendido renunciare expresamente su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio Fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables.

Artículo 1902 del CC “El que por acción u omisión causa daño a otro, interviniendo culpa o negligencia, está obligado a reparar el daño causado.”

Artículo 1092 de la LEC “Las obligaciones civiles que nazcan de los delitos o faltas se regirán por las disposiciones del Código Penal.”

²⁰⁹⁴ Esto es lo que entendemos, sin mediar una liquidación previa pero respetando la autotutela de la Administración sobre el crédito tributario, se puede desprender de lo dispuesto por el Tribunal Supremo en Sentencia de de 3 de diciembre de 1991 -EDJ 1991/11453- al señalar que “la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado” siendo el pronunciamiento penal el que “corta la posibilidad de una segunda sanción” y “provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título judicial para hacer efectiva la deuda tributaria.” La Sentencia de 24 de febrero de 1993 -EDJ 1993/1761- y la de 25 de febrero de 1998 -EDJ 1998/663- también recurrirían a esta expresión, la cual confería una utilidad -nunca practicada- a lo dispuesto en el artículo 10.5 del RST(1985): “Si la autoridad judicial estimara la existencia del delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicara, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados,...”, así como en el artículo 66.2 del RGIT(1986) “La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora...” *Vid.* en este sentido PEREZ ROYO,F.(1998) Op.Cit.Pag.588; SANTOS ALONSO,J.(2000) *El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil.* Pág.76-78

²⁰⁹⁵ Pronunciamiento que casaba la Sentencia de la AP de Barcelona de 25 de julio de 1988, que denegó la responsabilidad civil derivada del delito al entender que -FDº5- “la única consecuencia jurídico-penal que se produce es la pena, ya que, en realidad, la obligación reparatoria tiene por causa la acción u omisión generadoras de un ilícito civil que, además es delito; y claro queda en la realidad social de los hechos que la deuda tributaria es siempre anterior a la infracción penal contra la Hacienda Pública, en cuanto esta nace, precisamente, de la omisión o el falseamiento de aquella; es decir, la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal.” Lo más interesante del anterior pronunciamiento, bajo nuestra opinión, es que la AP de Barcelona atiende a que “la Hacienda

*Pública al tratarse de un delito patrimonial, de resultado, que ha perjudicado los intereses del Erario Público*²⁰⁹⁶, solución que reitera en Sentencia de 30 de octubre de 2001 al ratificar que el condenado “*por vía de la responsabilidad civil abonara a la Hacienda Pública (...) como indemnización de perjuicios*”²⁰⁹⁷, posición ampliamente analizada y motivada en Sentencia de 30 de mayo de 2003²⁰⁹⁸ en la que se concluye que, *[E]s evidente*

Pública goza de potestad ejecutiva, lo que le permite y a la par le obliga, a cobrar la deuda en cuanto la detecta, con independencia absoluta del tanto de culpa de contenido puramente penal que en su día generó la elusión”, cuando además y como continua señalando “el Tesoro ha embargado bienes que se suponen bastantes para la realización de la práctica de su crédito, con lo que si ahora se pronunciara una condena por responsabilidad civil ... se produciría la paradoja de que el juez del crimen, convertido en recaudador, y el Tesoro público, con revestimiento ejecutor, pugnarán con prioridades sobre bienes ajenos para que este cobrara su deuda.” A pesar de que la Hacienda Pública había trabado bienes suficientes para el cobro de la deuda tributaria, siendo obvia la existencia de una liquidación previa al traslado, determinó el Tribunal Supremo que “la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa el debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19, 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad.”. He aquí la mutación del título; la deuda tributaria muta a cuota defraudada, y de ahí a responsabilidad civil al ser considerada un daño producido por la defraudación. A partir de ahí, el título para exigir el pago no es la liquidación previa de la Administración, sino el fallo jurisdiccional.

²⁰⁹⁶ Como origen de esta responsabilidad civil, siendo aplicable la LMURF: Sentencia de la AP de La Coruña de 2 de mayo de 1983 “la indemnización de qué quebranto sufrido es el buscado por los organismos de Hacienda a través de la vía penal como más efectiva a tal finalidad ... Considerando que toda persona responsable penalmente de un delito lo es también civilmente...”; misma fórmula que aplicaría esta Audiencia Provincial en Sentencia de 5 de octubre de 1984, y que sería seguida por la Audiencia Provincial de Murcia en Sentencia de 17 de noviembre de 1984. En Sentencia de la AP de Palma de Mallorca de 1 de diciembre de 1986, sin embargo, se absuelve al procesado al haber sido sancionado con carácter previo al inicio del proceso, por lo que -FDº1- es fundamentalmente el hecho de “haber sido sancionada administrativamente aquella omisión, el que imposibilita ahora, en el ámbito jurídico-penal, la imposición de una nueva sanción, esta de corte punitivo ... ya que no significaría sino la vulneración del principio «non bis in idem»...” Sin embargo el Tribunal Supremo en Sentencia de 30 de enero de 1991 -EDJ 1991/870- anularía la anterior, y en su segundo pronunciamiento -FDº5- establecería que “La condena ha de extenderse a la indemnización de los perjuicios producidos al Estado por tal defraudación con los intereses reclamados, excluyendo de lo que aparece designado con el nombre de deuda tributaria la sanción correspondiente que ya se impone con el carácter de pena en la presente resolución (...) y a que abone al Estado ... más los intereses de esta última cantidad al tipo de interés legal incrementado en dos puntos desde la fecha de la presente resolución hasta la de su efectivo pago...” La Sentencia de la AP de Logroño de 24 de marzo de 1988, señalaba en su FDº19 que “a través del procedimiento penal, ha sido practicada la correspondiente liquidación tributaria a efectos de determinar la cuota defraudada, y mediante ella ha quedado fijado el perjuicio ocasionado a la Administración, como consecuencia directa de la anterior conducta delictiva, naciendo ahora así una concreta obligación civil a favor de aquella, la cual debe alcanzar el correspondiente resarcimiento.” Este extremo sería confirmado por el Tribunal Supremo en Sentencia de 9 de febrero de 1991 -FD4ª- al señalar “[E]l delito se consumó (...) lo que lleva aparejada responsabilidad civil -arts.19, 101 y 104 del CP- la que corresponde al procesado, Presidente del Consejo de Administración y Consejero-Delegado (...) de acuerdo con doctrina de esta Sala -sentencia de 28 de mayo y 29 de junio de 1985-.” En las anteriormente citadas, la exigencia de responsabilidad civil se produce al no haber ingresado el contribuyente, antes del proceso, el importe liquidado por la Administración.

²⁰⁹⁷ Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de octubre de 2001, Pte. Sánchez Melgar, J., EDJ 2001/37191.

²⁰⁹⁸ Ponente Aparicio Calvo-Rubio, J., EDJ 2003/244769, FDº 9 a 13. Frente a la motivación que contempla el recurso: “el incumplimiento defraudatorio constituye la esencia de la infracción penal”, “la obligación tributaria incumplida no es, desde luego, un daño causado por el delito, sino su presupuesto”, “no es de recibo que, a través del proceso penal, se reclame el cumplimiento de obligaciones prescritas, como es el caso de las obligaciones tributarias una vez transcurridos los cuatro años que establece la legislación que las regula”, “Si la deuda tributaria se ha extinguido por prescripción se deduce que no existe responsabilidad civil pues ésta, aunque exista delito no trae su causa en el delito, sino en la deuda legal previamente establecida pero extinguida...”. Los motivos del Tribunal Supremo para desestimar esta posición fueron : FDº11, “hasta que la sentencia que ponga fin al procedimiento penal no declare como hecho probado la existencia de la defraudación, y fije su cuantía (que puede diferir de la apreciada en sede administrativa) no

que cuando se trata de conductas delictivas constitutivas de delito fiscal, la acción para exigir el pago de la deuda, se vincula a la acción para exigir la responsabilidad por el delito, la cual es, y debe ser, autónoma respecto a la existente para exigir la pertinente responsabilidad por infracción administrativa con todas sus consecuencias incluida la responsabilidad civil.”

Las posiciones doctrinales sin embargo no lo entendieron de esta forma; como señala MUÑOZ MERINO, la responsabilidad tributaria no puede convertirse en responsabilidad civil no solo porque cada una obedece a principios distintos, sino también a finalidades diferentes, desde el momento en que con *“la responsabilidad tributaria no se está reparando ningún daño, sino cumpliendo con una obligación preexistente”*, mientras que con la responsabilidad civil se trata de subsanar un daño real y efectivo; al mismo tiempo, *“la responsabilidad tributaria origina un crédito a favor de la Hacienda Pública cuya naturaleza es privilegiada, a diferencia de la responsabilidad civil en que la deuda que se corresponde al crédito que ostenta la víctima frente al sujeto causante del daño sigue el régimen general de las deudas y créditos.”*²⁰⁹⁹ En esta línea, FERNANDEZ OUBIÑA entiende que, para poder exigir la responsabilidad civil como daño a la Hacienda Pública, se ha de probar *“que el daño y el perjuicio existieron y que fueron consecuencia directa del delito, pues como elemento estructural la responsabilidad civil exige una relación de causalidad entre la conducta delictiva y el daño o perjuicio sobrevenido, sin ruptura del nexo causal”* situando el Autor que, al ser la deuda tributaria anterior al delito y no aparecer como causada por éste *“la relación de causalidad entre delito y daño, fundamento de la obligación de reparar el daño e indemnizar el perjuicio, no existe y no puede hablarse en sentido estricto de responsabilidad civil a estos efectos.”*²¹⁰⁰ SILVA SANCHEZ por su parte considera que la obligación tributaria no deriva del delito, sino que *“constituye su presupuesto”* siendo difícil fundamentar que *“la responsabilidad civil derivada del delito fiscal integre el montante de la misma. De ahí que el Tribunal Supremo, con apoyo de un sector de la doctrina y la oposición del otro, haya tenido que desarrollar la tesis de que la comisión del delito produce una «mutación del título», que*

existe una deuda resarcible del autor del delito frente a la Hacienda Pública. Es claro, que el único perjuicio indemnizable que podía declarar una sentencia penal era la responsabilidad civil derivada de delito.” FDº12 partiendo del delito fiscal como delito de resultado, “la acción civil no nace de la deuda preexistente al delito, ... sino del delito mismo, por lo que forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito (artículos 109, 110 y 116 CP) la indemnización correspondiente o «quantum» del perjuicio causado a la Hacienda Pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305...”

²⁰⁹⁹ MUÑOZ MERINO, A. (1992) *El delito de contrabando*. Pág. 562

²¹⁰⁰ FERNANDEZ OUBIÑA, A. (1995) *La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública*. Pág. 14

determina que lo que era una obligación ex lege se convierta en una obligación ex dammo.”²¹⁰¹

Para COLOMA CHICOT, la cuota tributaria es una obligación *ex lege* que no puede originar responsabilidad civil, debiendo pasar la solución por encontrar un cauce adecuado para realizar la deuda tributaria, cuando sea constitutiva de delito, desde el momento en que la Administración no puede actuar por los procedimientos tributarios ordinarios, al entender que tanto el Juez de instrucción como el penal deben ser los competentes para “*recabar datos, imponer la pena y paralelamente, en la misma sentencia, imponer el pago de la propia deuda tributaria y proceder a ejecutar*”, lo que finalmente nos llevaría -bajo esta posición- a entender que, la deuda tributaria no muta en su naturaleza a responsabilidad civil derivada del delito, sino que mantiene esta naturaleza tributaria pese a su cálculo y ejecución por la Jurisdicción penal²¹⁰². Partiendo el Autor de la Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de junio de 2006²¹⁰³, aboga por una independencia de los títulos por los que se trata de reintegrar la cuota derivada del delito entendiendo que, siendo “*de distinta naturaleza*” deberían poder ser “*impugnados ante jurisdicciones distintas*”, proponiendo como solución “*o bien excluir totalmente del proceso penal la reintegración del impuesto defraudado o bien simplemente mantener una única ejecución en el proceso penal, tanto de la multa como del impuesto impagado.*”

También se refiere a la distinta naturaleza del título SANZ-DIAZ PALACIOS, quien parte de la paralización del procedimiento inspector como medida esencial “*para evitar eventuales contradicciones entre lo administrativo y contencioso-administrativo, de un lado, y el ámbito penal, de otro*”, considera que, si en los supuestos de delito fiscal “*la deuda tributaria no deja de ser tal*” una vez dictada la correspondiente sentencia

²¹⁰¹ SILVA SANCHEZ, J.M^a. (2005) *¿Ex delicto? Aspectos de la llamada “responsabilidad civil” en el proceso penal*. Pág.8. RIBES RIBES,A.(2007) se muestra crítica frente a la tesis de la mutación del título entendiendo que “además de incorrecta desde el punto de vista teórico (...) conduce así mismo a resultados absurdos en el terreno práctico.” Op.Cit.Pág178. Se refiere la Autora los supuestos planteados por SILVA SANCHEZ, J.M^a. (2005) en atención al fallecimiento del imputado durante el proceso, que daría lugar a la desaparición de la responsabilidad civil, y la vuelta a la naturaleza de la obligación tributaria. *Vid.* del Autor, *Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal*. Pág921 y ss.

²¹⁰² COLOMA CHICOT,J.A. (2001) *La responsabilidad civil en el delito fiscal*. Pág.94 y ss.

²¹⁰³ Pte. Granados Pérez, C., Roj.4085/2006, en el Fallo de la segunda Sentencia, “procede la disminución de la cuota tributaria defraudada señalada en la sentencia de instancia para los ejercicios 1993, 1994 y 1995 como consecuencia de excluir para su cuantificación a los gastos por limpieza y mantenimiento que la sentencia incluyó en los mencionados ejercicios como gastos deducibles, y en la misma cantidad se reducirá la multa y la cantidad que corresponde abonar a la Hacienda Pública, en concepto de responsabilidad civil...” Para el Autor “la consecuencia de lo anterior deberá ser: o bien, que la sentencia penal tendrá que disociar entre la cuantía que toma en consideración a los efectos de determinar la cuota que se ha considerado como probada, para ver si hay o no delito y computar la multa, y la tomada en consideración a la hora de resolver la cuestión del pago del impuesto adeudado; o bien, por el contrario, permitir que dichas cantidades sean ejecutadas con posterioridad por la Administración tributaria (una vez concluido el proceso penal)”. COLOMA CHICOT,J.A.(2007) *Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal*. Pág.5.

condenatoria “*la Administración debería determinar la deuda tributaria sobre la base de los hechos que dicha sentencia hubiera considerado probados*”, dado que en caso contrario se reduciría “*el papel de la Administración a la de «simple mandatario»*” limitándola a exigir la deuda tributaria por el procedimiento de apremio²¹⁰⁴; si por el contrario, y por más transmutación en que se empeñe el legislador -que no cabe a juicio del Autor-, la deuda tributaria “*dejara de ser tal para convertirse en responsabilidad civil «ex delicto»*”, habría que aplicarle “*el régimen jurídico de ésta*” constituyendo una evidencia que “*la responsabilidad civil por delito obedece a sus propias reglas*”²¹⁰⁵.

Una vez separados los procedimientos tras la LDGC, señala FALCON y TELLA que “*urge (...) volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa (...) pues una cosa es la prejudicialidad penal y otra muy distinta es extender la Jurisdicción penal a costa de la contencioso-administrativa*” sin que esto como dice el Autor sea “*defender la prioridad de la vía administrativa frente a la penal*”, entendiendo que un eventual pronunciamiento en vía administrativa o contenciosa debería ser considerado por el Juez penal, que si bien no puede o debe paralizar el proceso penal ante una cuestión prejudicial tributaria, tal prejudicialidad “*no puede justificar que, con ocasión de la fijación de la cuota tributaria «defraudada» a efectos de apreciar la existencia o no de delito, se contradigan los criterios sentados por los órganos administrativos o contenciosos competentes por razón de la materia*”. De esta forma, y como considera el Autor, la separación de procedimientos “*ofrece una buena ocasión para volver a la ortodoxia*” puesto que ya nada impide que “*el procedimiento liquidatorio continúe su curso de acuerdo con las normas jurídicas, sin paralizarse por la eventual existencia de indicios de infracción o delito, salvo que la liquidación esté directamente condicionada por el resultado del expediente sancionador -hoy necesariamente distinto al liquidatorio- o del proceso penal.*”²¹⁰⁶

²¹⁰⁴ Para CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) “La exigencia de la responsabilidad civil ex delicto a través del procedimiento de apremio constituye un paso para agilizar el cobro de la deuda tributaria y cercena la ventaja que en algunas ocasiones tenían los imputados al perseguirles por la vía penal en lugar a acudir al cobro de la deuda en sede propiamente de recaudación tributaria. Esta disfunción llevaba en algunas ocasiones a que la inspección prefiriera no remitir al Ministerio fiscal el tanto de culpa por temor a que dicha deuda resultase frustrada de cobro dadas las dificultades con las que se enfrentaba habitualmente la Administración de Justicia para ejecutar la responsabilidad civil de los delitos.” Op.Cit.Pág.186.

²¹⁰⁵ SANZ-DIAZ PALACIOS,J.A.(2009) Op.Cit.Pág.155.

²¹⁰⁶ FALCON y TELLA, R.(1998) Op.Cit.II.pp.5-10, destacando el Autor en esta misma editorial que en caso de sentencia absolutoria la liquidación se debería hacer “en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados” lo que no impediría “que se añadan otros hechos a efectos liquidatorios que eventualmente no hayan sido podido ser tomados en cuenta en el proceso penal en virtud del derecho a no declarar.”

Para CHOCLAN MONTALVO la Disposición adicional décima de la LGT(2003) “*trató de dar racionalidad*” a los efectos de la mutación del título²¹⁰⁷, entendiendo el Autor que la referencia a deuda tributaria e intereses de demora en la norma sustantiva “*faculta al Tribunal penal para que declare en la propia sentencia penal, por economía procesal, el abono de la deuda impagada*”, sin que por ello “*se transmute su verdadera naturaleza de obligación derivada de la relación jurídico-tributaria*”²¹⁰⁸, puesto que en el delito fiscal “*como delito consistente en la infracción de un deber, esta obligación precede al hecho típico*”, motivo que lleva al Autor a afirmar que, la incoación de un proceso penal dirigido a la depuración de responsabilidades, permite a la Administración tributaria, una vez dictada la sentencia penal, recobrar “*sus facultades de autotutela ejecutiva*” e incluso, “*las potestades inherentes a la autotutela declarativa.*”²¹⁰⁹

Unido a las anteriores posiciones -que en gran parte compartimos-, además de la distinta naturaleza que diferenciaba el significado de responsabilidad civil de la deuda tributaria impagada, otros de los problemas que se añaden a ésta mutación del título, surge a partir del distinto plazo de prescripción que la norma tributaria sitúa para las obligaciones tributarias, y el plazo de prescripción que la norma penal mantiene sobre los delitos contra la Hacienda Pública²¹¹⁰, permitiendo adoptar una posición que consideraba como indebidos

²¹⁰⁷ Con anterioridad a la separación de procedimientos y, desde una posición que mantiene la efectividad procesal de la mutación del título *Vid.* APARICIO PEREZ,J.(1990) Op.Cit.Pág.2.

²¹⁰⁸ CHOCLAN MONTALVO, J.A (2011), para quien “la obligación tributaria es una obligación ex lege” que conforme al artículo 1090 del CC se regirá por los preceptos de la ley que la establece, esto es, la norma tributaria, dado que el CC no establece esta obligación, que nace de la realización de un hecho imponible (art. 17 LGT), sino de un acto u omisión ilícitos de los que trata el artículo 1089 del CC. No puede confundirse a juicio del Autor “el hecho punible con el hecho imponible como diferentes hechos a los que la Ley asocia el nacimiento de la obligación.”Op.Cit.Pág.413. Para ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS,A.(2007) la responsabilidad civil en delitos contra la Hacienda Pública trata de reparar un crédito jurídico público sin compartir que “por economía procesal” el pronunciamiento penal pueda “introducir mutación sustantiva de su naturaleza jurídica, ya que la obligación tributaria incumplida no es en si el daño causado por el delito sino el presupuesto de éste, y por ello, la existencia de intereses moratorios se produce desde tal incumplimiento y no desde la sentencia.” *Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.* Pág.15

²¹⁰⁹ *Ibidem*, Op.Cit.Pág.414 En referencia a esta autotutela declarativa, parte el Autor de que la separación de procedimientos hace viable una sustanciación paralela del procedimiento de liquidación y el proceso penal, desde el momento en que “el principio *non bis in idem* solo excluye la dualidad de sanciones, penal y administrativa, no la dualidad de actuaciones con diferente objeto, por lo que en puridad solo debe suspenderse el procedimiento administrativo sancionador”, sin que, como señala el Autor exista “riesgo de contradicciones entre la sentencia penal y la resolución administrativa firme en el caso de continuación del procedimiento de liquidación, incluso después de haber agotado la vía contencioso-administrativa, en atención a los diferentes objetos procesales, y los diferentes conceptos de la cuota defraudada y la cuota tributaria devengada.” *Ibidem.* Op.Cit.Pág.417

²¹¹⁰ Señalaba el Tribunal Supremo en Sentencia de 15 de julio de 2002 -EDJ 2002/29076, FDº2- - que “la extinción por prescripción de la deuda tributaria no sería determinante de atipicidad sobrevenida, puesto que la tipicidad es una cualificación que se concreta en el momento de realizarse la acción o la omisión típica, es decir, al consumarse la actuación delictiva.” En Sentencia de 30 de mayo de 2003 señalaría el Tribunal -EDJ 2003/244769- que “[L]a prescripción de las acciones supone la extinción de la deuda, (...), pero sólo de aquellas deudas a las que se refiere la acción cuya prescripción se establece. Las acciones que prescriben a los cuatro años son las que se refieren a aquellas deudas que la Administración puede liquidar, lo que excluye

los ingresos practicados por el contribuyente una vez prescrita la obligación tributaria, lo que en teoría y conforme a la literalidad de la norma sustantiva²¹¹¹, podría dar lugar a una devolución de éstos, pese al inicio o pendencia de un proceso penal iniciado tras esta prescripción, cuestión que entendemos, fue precisamente lo que trató de consolidar con meridiana claridad el legislador, al incluir en el artículo 305.5 del CP -tras la LO 5/2010- que la responsabilidad civil “*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.*”²¹¹²

Señalada tanto la línea jurisprudencial como, las distintas posiciones doctrinales, a nuestro juicio, el origen del problema no se encuentra en la «mutación del título», sino en la «mutación de la competencia» a la hora de establecer la cuota que el contribuyente debiera haber ingresado -a juicio de la Administración- que pasa como cuestión prejudicial no devolutiva, a ser determinada por el Juez penal, a los meros efectos de represión y, sin efecto de cosa juzgada. Si como se propugna con reiterada asiduidad el Orden penal representa, el último recurso punitivo del Estado ante las situaciones más graves de infracción del Ordenamiento jurídico²¹¹³, entre las que su principal competencia -respecto de otros sistemas sancionadores- es la de imposición de penas privativas de libertad, el objeto de su intervención en cuestiones de delito contra la Hacienda Pública, debería estar precedido de las garantías necesarias en relación a la cuota presuntamente defraudada, que permitieran en primer lugar establecer sin fisuras el importe que conforme a la norma tributaria pudiera ser exigible al contribuyente, para en segundo lugar y a través del proceso, demostrar -o no- que en la defraudación, habría participado un componente subjetivo que como mínimo, admitiera la posibilidad de estar defraudando por un importe superior al umbral establecido en la norma penal.

las superiores a quince millones de pesetas cuando haya transcurrido el plazo de pago voluntario, momento en el que se consuma el delito, pues desde entonces, la liquidación corresponde al Tribunal penal.”

²¹¹¹ Artículo 69 de la LGT(2003) “1. La prescripción ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria salvo lo dispuesto en el apartado 7 del artículo anterior. 2. La prescripción se aplicará de oficio, incluso en los casos en que se haya pagado la deuda tributaria, sin necesidad de que la invoque o excepcione el obligado tributario. 3. La prescripción ganada extingue la deuda tributaria.” *Vid.* el desarrollo de este procedimiento de devolución en el artículo 221 de la LGT(2003).

²¹¹² Como bien delimita CHOCLAN MONTALVO en a partir de esta previsión de la norma penal “no supone que la Inspección Tributaria tenga facultad para comprobar ni liquidar el tributo una vez extinguida al deuda tributaria por prescripción, de modo que no podrá, bajo el pretexto de la subsistencia de la responsabilidad civil ... iniciar las actuaciones para la regularización...” *Ibidem.* Op.Cit.Pág.415

²¹¹³ Como señalaba la Exposición de Motivos del Proyecto de reforma del Código Penal (1995) -BOCGCD, de 23 de septiembre de 1992- “como es sabido, el Código Penal no protege a los bienes jurídicos frente a cualquier ataque imaginable, sino únicamente frente a los que se considere más graves o peligrosos, sea por razones objetivas o subjetivas. Esto, que se conoce como protección fragmentaria, se combina y complementa con el principio de intervención mínima. En virtud de éste se excluyen del Código Penal todos aquellos problemas que pueden resolverse razonablemente mediante las vías del derecho privado o del derecho administrativo.”

El sistema que sin embargo se adoptó desde la supresión de la LMURF, avocó a una solución que en cierta forma entendemos, no previó los efectos que se producirían en este sentido. Si bien la supresión del requisito de procedibilidad fue una medida dirigida a eliminar la posibilidad de una doble sanción administrativa-penal, basada en la preferencia del orden penal a la hora de conocer aquellos hechos en los que pudiera participar una posible causa delictiva, también fue la solución para eliminar el requisito subjetivo de conexión²¹¹⁴ que hasta el momento -y durante más de cien años- había supeditado a la Jurisdicción penal para el enjuiciamiento de aquellas causas de defraudación tributaria que merecieran una respuesta de mayor intensidad por parte del Estado. A partir de aquí se producen cronológicamente las siguientes situaciones:

1ª.- La Administración tributaria y, ante la unidad de procedimiento así como del concepto de deuda tributaria, consideraría inescindibles las actuaciones de regularización de las sancionadoras, dando lugar a la paralización del procedimiento tributario en su conjunto, por imposibilidad de alcanzar su resultado.²¹¹⁵

2ª.- La paralización se producía en un estadio del procedimiento en el que consideramos, hubiera sido posible la liquidación de la cuota tributaria no ingresada -o indebidamente disfrutada- por el contribuyente²¹¹⁶, resultado que de forma independiente permitía desplegar la reacción sancionadora, si bien era la cuantía y conducta del sujeto que obliga a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos, al ser presuntamente merecedores de una reacción punitiva de éste Orden²¹¹⁷.

3ª.- El expediente administrativo no contendría una liquidación que regularizara la situación tributaria del contribuyente, puesto que éste podría acceder a la vía económico-

²¹¹⁴ Requisito subjetivo que fue sustituido por otro objetivo, como era que la defraudación alcanzara los dos millones de pesetas; si bien el procedimiento tributario se encontraba unificado, con los considerables problemas que ante la posible autoincriminación y *non bis in idem* pudiera presentar, la decisión de traslado una vez firme las actuaciones tras un proceso contencioso, no debió ser un sistema descartable sin más, desde el momento que podría haber sido la propia Jurisdicción contenciosa la que procediera con la práctica de este traslado una vez observado que el importe, y la posible conducta delictiva del contribuyente, arrojara indicios de criminalidad.

²¹¹⁵ Cuestión que como venimos manteniendo, carecía de motivo suficiente desde el momento en que la reacción sancionadora no podría producirse, y por tanto, la aplicación de una sanción que se integrara en el concepto de deuda tributaria no sería posible, de lo que deducíamos que, el procedimiento tributario ante situaciones por delito fiscal, se debería haber desarrollado con finalidad regularizadora y liquidatoria, paralizando el procedimiento conforme a lo establecido en el artículo 77.6 de la LGT(1985-1995), es decir, en su fase sancionadora.

²¹¹⁶ Posibilidad que deducimos desde el momento en que en el informe que acompaña al expediente administrativo constaba la deuda considerada defraudada por la Administración.

²¹¹⁷ Momento hasta el cual, el contribuyente ha tenido que colaborar a la regularización de su situación tributaria, bajo la amenaza de sanción, lo que procuraba que en base a los documentos y manifestaciones aportados por éste se instruyera un expediente administrativo, bajo la dirección de un procedimiento paralelo, que ponía en conocimiento de la Jurisdicción penal, no solo el importe al que ascendería la defraudación, sino los elementos de prueba que motivaban la presunta culpabilidad del hasta ese momento contribuyente.

administrativa primero, y a la contenciosa después²¹¹⁸, para que revisaran la actuación de la Administración²¹¹⁹, siendo sustituida la liquidación por un informe que detallaba la deuda no ingresada, que a la par no tenía la entidad suficiente para iniciar la recaudación.

4ª.- La Jurisdicción penal una vez sustanciados los hechos debería, no solo se pronunciaría sobre la naturaleza delictiva de éstos, sino que previamente debería situar el importe de la cuota defraudada, resultando del pronunciamiento jurisdiccional, no solo la condena y multa, sino también el título que permitiría restaurar los efectos contributivos de la infracción del ordenamiento.

De acuerdo a las anteriores situaciones entendemos que, la Jurisdicción penal podría haber procedido de dos formas; la primera, y ante un pronunciamiento condenatorio, remitir las actuaciones a la Administración tributaria, para que en base a los hechos probados practicara -o revisara- la liquidación correspondiente y procediera al cobro de lo eludido por el contribuyente en su momento, siendo la Jurisdicción penal la que ejecutara el fallo condenatorio recaudando por su cuenta la multa impuesta; y la segunda, proceder a la ejecución de la sentencia, sin necesidad de recurrir a la Administración, de modo que la ejecución del fallo alcanzara tanto a la multa impuesta como a la responsabilidad civil derivada del delito.

Con estas posibilidades, sería la segunda opción la que adoptara la Jurisdicción penal, a partir de una pretendida lógica procesal como era que los daños producidos por la comisión de un delito responden en concepto de responsabilidad civil²¹²⁰, por lo que sería

²¹¹⁸ Es cierto que no es esta precisamente el motivo que se desprende con carácter general en la mayoría de los pronunciamientos jurisprudenciales y doctrinales, como venimos observando a lo largo de nuestro trabajo, recurriendo de forma habitual a la prevalencia de la Jurisdicción penal frente a la sancionadora tributaria. Siendo así, el problema no era la liquidación previa, sino la sanción que de ésta pudiera derivarse; de lo que entendemos, era la imposición de ésta lo que no debería practicarse, si lo que se pretendía era no vulnerar el *non bis in idem*.

²¹¹⁹ Lo que en primer lugar podría significar que la Jurisdicción contenciosa no confirmara el resultado liquidatorio, en segundo lugar, se retrasaría la intervención de la Jurisdicción penal, y en tercer lugar se limitaría en cierta forma la actuación de la Jurisdicción penal, al resultar un pronunciamiento contencioso que, con efecto de cosa juzgada, hubiera determinado tanto los hechos como la cuantía de la defraudación. En este sentido, que existiera una liquidación previa o no al proceso penal, no era sino, y como señalan la practica totalidad de los pronunciamiento jurisdiccionales, una cuestión más a debatir en sede penal, impidiendo la ausencia de ésta que el órgano penal decidiera, en atención a la posible culpabilidad o inocencia del contribuyente, suspender el proceso de acuerdo a la prejudicialidad devolutiva. Que los hechos pudieran reunir o no circunstancias delictivas, no lo consideramos en su momento -ni lo seguimos considerando- motivo suficiente para omitir la liquidación, desde el momento en que la cuota defraudada, no era más que el elemento objetivo del delito, debiendo ser precisamente el órgano penal, el que estableciera el subjetivo para entender exigible la responsabilidad.

²¹²⁰ Si bien entendemos que el concepto responsabilidad civil derivada del delito, aglutinaría tanto, la deuda no ingresada como los intereses aplicables, lo único que realmente consideramos ajustado bajo la pretensión de resarcir el daño causado por la defraudación, sería los intereses, siendo el importe de la deuda, como bien jurídico protegido lo que se restituye a la Hacienda Pública. En este sentido señalaba LOPEZ MARTINEZ, J.(1994) en cuanto a los intereses de demora que, “[La] fundamentación jurídica del llamado interés moratorio hemos de localizarla, más que en una penalización, en una compensación específica, con arreglo a

ésta determinada de forma conjunta a la condena y multa que se estableciera, y reclamadas por esta Jurisdicción al momento de la ejecución²¹²¹.

La separación de procedimientos instaurada por la LDGC, así como el desarrollo que la LGT(2003) estructuró sobre éstos, no produjo en la Jurisdicción penal idéntico efecto ante situaciones por delito fiscal, siendo la Administración tributaria la que a través de la DA Décima de la LGT(2003) diera un primer paso para recobrar parte de las competencias perdidas veinte años atrás. Sin embargo, la traducción que de esta disposición recogió el legislador en el apartado quinto del artículo 305 del CP(2010)²¹²², permitía otras interpretaciones, además de esta posible intención:

Primera.- El auxilio judicial que la Administración ha de prestar a la Jurisdicción penal, para la acción de recaudación mediante el procedimiento de apremio, incluye tanto la pena multa como la deuda tributaria -como responsabilidad civil- incluidos los intereses

un módulo objetivo: el coste financiero que para la Administración supone dejar de disponer de las cantidades debidas y no ingresadas en plazo.” Op.Cit.Pág.233. En referencia de la distinción entre intereses moratorios o intereses legales, señala CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) -partiendo de lo dispuesto por el TS en Sentencia de 30 de abril de 2003 (EDJ2003/25575 FDº25) y 20 de enero de 2006 (EDJ 2006/2843, FDº12)- que con anterioridad a la LO 10/2005, “si bien el perjuicio fiscal determina cuantitativamente el daño producido por el delito fiscal, la responsabilidad civil derivada del delito no es el pago del tributo evadido, sino la reparación del daño ocasionado a la Hacienda Pública”, lo que daría lugar a entender que ya no nos encontraríamos ante una obligación *ex lege*, sino ante una obligación *ex dammo*, en cuyo caso “la percepción del interés no podrá exigirse por la aplicación automática de la Ley General Tributaria.” Op.Cit.Pág.199. pp Si bien considera el Autor que, a partir de la LO 5/2010, “[L]a reforma del Código Penal ha zanjado esta cuestión exigiéndose pese a la doctrina del Tribunal Supremo los correspondientes intereses de demora a favor de la Administración Tributaria.” *Ibidem*, Pág.196

²¹²¹ Lógica que de otra forma, respondía al modo en que la Administración procedía -y de ahí el motivo que entendemos justificaba esta posición- a la hora de desarrollar y resolver el procedimiento administrativo -sin participación delictiva-, en el que se contemplaba en un solo acto la regularización tributaria del contribuyente y la imposición de la sanción. Por tanto entendemos que, en esta situación, pretender un retorno del expediente administrativo una vez impuesta la condena, con la única finalidad de devolver a la Administración su facultad de liquidación y cobro, hubiera supuesto un planteamiento análogo a la separación de procedimientos en el ámbito tributario. En el mismo sentido y bajo esta perspectiva, no hubiera quedado justificada la prejudicialidad no devolutiva y, sin embargo totalmente justificada la emisión de una liquidación, si de lo que se trataba era retener las facultades de liquidación y recaudación en la Administración, y obtener de la Jurisdicción penal únicamente el fallo condenatorio, que por redundar sobre una cuestión delictiva, superaba las competencias de la Administración. BOCGCD, Serie A Nº 121/000119, de 15 de enero de 2007. Señalaba al respecto, el Pleno del Consejo General del Poder Judicial, en su Informe de 26 de febrero de 2009, “Existe una clara falta de sintonía entre lo dispuesto en la declaración de intenciones de la Exposición de Motivos y el contenido concreto del artículo 305.5, ya que aquélla declara que el objetivo de la reforma es que la instrucción del procedimiento penal por delito fiscal no paralice la continuación del procedimiento administrativo, en tanto que éste regula aspectos que aparentemente no tienen nada que ver con una supuesta excepción al principio de prejudicialidad penal y se confronta con otros diferentes, como la inclusión en la responsabilidad civil de la deuda tributaria prescrita y la pertinencia del procedimiento de apremio.” Pág.125

²¹²² En el Proyecto de Ley, para la reforma de la LO 10/1995, de 23 de noviembre, se recogía en la Exposición de motivos, “el objetivo de la reforma es 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.” Nada sin embargo recogía el artículo 305 del CP en este sentido, más allá de la encomienda recaudatoria de la responsabilidad civil y multa señaladas en el pronunciamiento que se emitiera.

de demora²¹²³. Por tanto, la norma penal mantiene la mutación del título, al homologar la responsabilidad civil a la deuda tributaria no ingresada en su momento por el contribuyente, en concepto de indemnización que la Administración ha de percibir por motivo del daño causado. Otra cuestión es que a los efectos recaudatorios se la denomine como «deuda tributaria».

Segunda.- El apartado quinto, señala a la deuda tributaria que la Administración no haya podido liquidar por prescripción. De este modo se daba respuesta a las posiciones doctrinales *-supra-* que mantenían, que una vez prescrita la obligación tributaria o la facultad de la Administración para exigir la deuda tributaria, la responsabilidad civil desaparecería, e incluso significaría un ingreso indebido, situando la norma penal que, para los casos de delito contra la Hacienda Pública, el importe de la defraudación es exigible a título de responsabilidad civil, desde el momento en que consumado el delito²¹²⁴, la obligación del contribuyente no responde ya a la naturaleza tributaria de la norma incumplida, sino a la naturaleza delictiva del incumplimiento contributivo²¹²⁵.

Tercera.- También atiende el apartado quinto, a la deuda que la Administración no haya podido liquidar por otra causa legal “*en los términos previstos en la Ley general Tributaria*”²¹²⁶. Bajo esta previsión, los únicos “*términos*” por los que entendemos que no se podría practicar una liquidación²¹²⁷.

²¹²³ Sobre la recaudación conjunta *Vid.* FALCON y TELLA, R.(2011) *La reforma del Código penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo*. Pág.6

²¹²⁴ No considerar el importe defraudado como responsabilidad civil derivada del delito, con llevaría admitir que la prescripción tributaria opera con preferencia sobre la prescripción penal, de modo que la mutación del título permite mantener la prescripción penal de cinco años, frente a la prescripción tributaria de cuatro.

²¹²⁵ *Vid.* en este sentido el análisis que en torno a la diferente prescripción tributaria y penal realizamos en el apartado III.II.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²¹²⁶ En este sentido se podrían entender aquellos supuestos en los que los hechos observados en el transcurso del procedimiento requieren de un pronunciamiento previo de la Jurisdicción penal (blanqueo, cohecho, facturas falsas, etc...), que no estando recogidos en la LGT(2003) como causas que impidan la liquidación, la situación que subyace imposibilita ésta. En este sentido también señalamos aquellas situaciones en que la Administración no pudiera practicar la liquidación, por motivo de posible vulneración del derecho a la no autoincriminación del contribuyente y, a la incursión en competencias investigadoras de la Jurisdicción penal.

²¹²⁷ Que manteniendo nuestra posición, sobre el desarrollo y resolución de los procedimientos tributarios hemos realizado en apartados anteriores, sería conforme a lo establecido en el artículo 95.3 de la LGT(2003) -en relación al artículo 262 de la LECrim-, es decir, si la *noticia criminis* nace con carácter previo al inicio del procedimiento tributario de comprobación e investigación. Si aceptamos la literalidad de la norma penal -donde la analogía tiene estrecha cabida- no consideramos posible entender como “*causa legal*” la paralización del procedimiento de liquidación ante la sospecha o indicio, desde el momento en que lo que se exige de la Administración es que «estime» que “*la infracción pudiera ser constitutiva de delito*”, para lo que, como ya establecíamos, no solo debe practicar una liquidación, sino iniciar el procedimiento sancionador. En otro caso, la imposibilidad de “*liquidar*” no respondería a una “*causa legal establecida en la Ley General Tributaria*” sino a una «causa reglamentaria», que desarrolla *in extenso* lo preceptuado en el artículo 180.1 de la LGT(2003). *Vid.* Apartados VI.- y VII.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

De esta forma el apartado quinto del artículo 305.5 del CP(2010), entendemos que ofrece las siguientes posibilidades interpretativas:

1ª.- La Administración puede practicar una liquidación, siempre y cuando no exista una causa establecida en la LGT(2003) que lo impida, y conforme a ésta solo lo impide, que la *noticia críminis* sea anterior al inicio del procedimiento de comprobación e investigación.

2ª.- Si existe esta liquidación, la deuda tributaria que pueda llegar a ser tipificada como cuota defraudada, mantendrá su naturaleza tributaria, siempre y cuando la Administración haya obtenido su satisfacción, o como mínimo exista el aseguramiento de ésta, de modo que el daño que pudiera justificar la responsabilidad civil derivada del delito, hubiera quedado reparado con anterioridad al inicio del proceso.

3ª.- En el caso de existir una liquidación, a partir de la cual la Administración, no haya visto satisfecho su ingreso, ni podido desplegar sus facultades de aseguramiento, el importe que se tipifique como defraudatorio mantendrá su naturaleza tributaria, a la que se le sumará la multa derivada del delito, que podrá ser exigida mediante el procedimiento de apremio, si es solicitado el auxilio judicial²¹²⁸.

4ª.- Si la Administración no ha podido practicar la liquidación, por causas no establecidas en la LGT(2003), deberá justificar éstas, de lo que entendemos que, el informe que acompañe el expediente administrativo, no podrá contener una cuantificación análoga a la que se hubiera debido liquidar, sino los hechos que, siendo considerados delictivos requieran de un pronunciamiento de la Jurisdicción previo que establezca su naturaleza. La cuota defraudada resultante, constituiría en este caso responsabilidad civil derivada del delito que, como deuda tributaria -en su caso- podría ser recaudada por la Administración.

5ª.- Si la Administración no pudiera practicar una liquidación por haber mediado la prescripción tributaria, deberá actuar bajo la previsión señalada anteriormente, con los mismos efectos recaudatorios previstos ante la solicitud de auxilio judicial.

De cuanto hemos tenido la oportunidad de analizar en relación a la responsabilidad civil derivada del delito, la construcción de una teoría que desmonte la denominada mutación del título en base al artículo 305.5 del CP(2010), no es sino un intento de devolver al ámbito tributario unas competencias que, desde el momento en que la

²¹²⁸ Como advierte CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) “Parece que la justificación de esta medida reside en conseguir una mayor eficacia en el procedimiento de recaudación, en el que la Administración tributaria dispone de órganos propios, especializados y más ágiles en este ámbito”, si bien y como señala el Autor “[A] pesar del término «recabarán» (el auxilio de los servicios de la Administración tributaria) debe hacerse notar que se trata de una facultad, pero no de una obligación, pues de acuerdo al artículo 117.3 de la CE le sigue correspondiendo a los juzgados y tribunales en exclusiva juzgar y hacer ejecutar lo juzgado.”Op.Cit.Pág.195

Administración practica el traslado del tanto de culpa, le son ya ajenas²¹²⁹, tratando ahora de resolver, por medio de la encomienda recaudatoria de la responsabilidad civil -y la multa-, no el retorno de las facultades de autotutela de la Administración, sino una cuestión de mera oportunidad en la gestión de cobro de los importes consignados en los pronunciamientos de la Jurisdicción penal, al disponer otra Administración del Estado, de medios más adecuados para proceder con mayor agilidad a éste fin²¹³⁰.

En cuanto al objeto de nuestro trabajo, lo anterior no viene sino a demostrar que el legislador, influenciado entendemos desde lo tributario, comienza a tratar de resolver los efectos producidos por la apresurada decisión de no emitir una liquidación con carácter previo al traslado o remisión de los hechos, que como efecto inmediato hizo desaparecer las facultades y competencias de recaudación. Admitiendo que en algunos casos la emisión de ésta no será posible, en la gran mayoría de las situaciones, la omisión de una liquidación lo que vino a permitir, fue el desarrollo de un procedimiento paralelo que reflejaba el importe de la deuda no ingresada por el contribuyente, en un informe que pasaba a la Jurisdicción penal sin valor de acto administrativo, lo que en primer lugar, impedía valorar a ésta una posible suspensión del proceso penal a favor de la Jurisdicción que *ratione materiae* hubiera establecido el resultado tributario calculado por la Administración, que en segundo lugar, le obligaba a pronunciarse no solo, en relación a la culpabilidad y punibilidad, sino sobre el importe de la cuantía a título de regularización.

En la situación descrita, la identificación del daño producido a la Hacienda Pública respondería -como delito de resultado, en el que la cuantía es un elemento del tipo- al

²¹²⁹ No queremos decir con lo anterior que nos mostremos conformes con esta teoría de la mutación, sino al contrario, entendemos que ésta nunca se debería haber producido, si desde un primer momento se hubiera adoptado que, la regularización tributaria y la emisión de una liquidación era una cuestión distinta e independiente a la posible reacción sancionadora o punitiva que conllevara una eventual infracción del orden contributivo. Como señala FALCON y TELLA,R.(2012) “Obviamente el problema surge por la tesis que lamentablemente se ha impuesto en la jurisprudencia penal (STS 18 diciembre 2000), según la cual en caso de delito se produce una novación de la obligación tributaria, que desaparece como tal surgiendo en su lugar una responsabilidad civil derivada del propio delito. Como ya he indicado en otras ocasiones, en mi opinión no existe ningún fundamento para esta extravagante construcción, pues el delito no puede ser una causa de extinción ni de novación de la obligación incumplida. Por tanto la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito. Pero ello obligaría a reconocer trascendencia penal a la prescripción tributaria, y no se ha querido dar este paso, lo que genera problemas artificiales como el planteado.” *La regularización del “quinto año”*. Pág.1.

²¹³⁰ No era esta la opinión del Consejo General del Poder Judicial, que señala en su Informe de 26 de febrero de 2009 “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.” Pág.128

nomen iuris con que en el Orden penal lo clasifica, que no es sino, la responsabilidad civil derivada del delito²¹³¹.

III.- La reforma del artículo 305 del Código Penal por la LO 7/2012.

La distintas reformas de la norma penal de referencia, han tratado de dar respuesta, desde la Ley 50/1977, de 14 de noviembre²¹³², a lo que el “*desarrollo desmesurado del Derecho Administrativo Sancionador*”²¹³³ no alcanzó a solucionar, pese a la evolución de un sistema represor administrativo-tributario que, tras un proceso de más de setenta y cinco años²¹³⁴ acabó por concentrar las actuaciones de comprobación e investigación bajo las actuaciones de un solo órgano²¹³⁵ que, asumiendo las facultades conjuntas de liquidación y sanción, recurriría a la responsabilidad objetiva como puente de unión que resolviera las necesidades recaudatorias, bajo el signo de la unidad procedimental y el concepto acumulativo de deuda tributaria. A partir de las medidas legislativas de la LMURF, cada una de las reformas operadas en la normal penal, no han intentado sino, bajo la fórmula acuñada de que “*la previsión legislativa no ha tenido, por muchas razones, los frutos deseados y, especialmente, el efecto de prevención general al que tiende todo precepto penal*”²¹³⁶, subsanar los posibles errores que impedían paliar las conductas más graves de defraudación; primero, removiendo el “*obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo*” que significó la condición objetiva de procedibilidad - firmeza de las actuaciones administrativas-, orquestando como solución, el traslado del

²¹³¹ Entenderlo de otra forma, significaría una mutación del título, de carácter inverso; es decir, sería la responsabilidad civil derivada del delito, la que debiera mutar a deuda tributaria, para devolver unas teóricas facultades de autotutela a la Administración, que habrían desaparecido desde el momento en que la Jurisdicción penal conoce de los hechos de presunta naturaleza delictiva, sin una liquidación previa de la Administración. Situación que consideramos distinta, cuando existiendo esta liquidación, la Administración y por sus facultades de autotutela hubiera, bien obtenido el cobro del crédito tributario, o bien hubiera iniciado las actuaciones para acceder o asegurar éste.

²¹³² Vid. el Apartado VIII.- de la Primera Parte de nuestro trabajo, en el que tratamos la evolución de la criminalización de las infracciones tributarias, que condujo a la modificación del tipo penal y, al primer esquema procedimental de conexión entre el procedimiento y el proceso por la LMURF.

²¹³³ LOPEZ MARTINEZ, J. (1998) *Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto deuda tributaria. La experiencia española*. Pág. 257 y ss.

²¹³⁴ Que situamos desde las denominadas actas de invitación. Vid. este origen en el Apartado VI.II de la Primera Parte de nuestro trabajo, partiendo del Reglamento de la Inspección y de investigación de la Hacienda Pública de 13 de octubre de 1903, pasando por el Reglamento de la Inspección de los Tributos 13 de julio de 1926, que desplegaría sus efectos hasta la entrada en vigor del RGIT (1986), volviendo parte del a competencias a las Dependencias de Gestión a partir de la LGT (2003).

²¹³⁵ Vid. la evolución de las competencias de la Inspección de los Tributos en el Apartado VII.-II y VII.III.- de la Primera Parte de nuestro Trabajo.

²¹³⁶ De la Exposición de Motivos del Proyecto de Reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública. BOCGCD de 11 de septiembre de 1984. De la Exposición de Motivos de la LO 7/2012 que modifica el CP (1995) “...tenemos que reconocer que tenemos unas leyes insuficientes -aunque para eso estamos aquí como Poder Legislativo, para remediarlo- que no han sido capaces de afrontar el desafío de una delincuencia fiscal...” BOCGCD, de 30 de octubre de 2012, Sesión plenaria N°65, Pág.9

tanto de culpa desde el momento en que la Administración observara indicios delictivos²¹³⁷ -o esa era la pretensión-, sin considerar necesaria la práctica de una liquidación; para en segundo lugar, adaptar de urgencia la norma orgánica²¹³⁸ a las finalidades recaudatorias implantadas en lo ordinario por motivo de las distintas posibilidades tributarias de regularización, que evitaran a la Administración tener que practicar el traslado del tanto de culpa toda vez que, advertido el presunto delito, el contribuyente hubiera regularizado su situación tributaria; adaptación que en definitiva trataba de retener en sede administrativa la facultad y competencia tanto, para comprobar el resultado de la situación tributaria aflorada por éste, como el cobro de la deuda que por este motivo fuera exigible; para en tercer lugar y, con el pretexto de la mayor celeridad de la AEAT para el cobro de deudas tributarias²¹³⁹, así como para adaptar de nuevo la norma penal al dictado de la ordinaria (DA 10ª LGT 2003), alterar el normal cauce constitucional de “*juzgar y hacer ejecutar lo juzgado*”²¹⁴⁰ mediante un sistema de re-nominación de la responsabilidad civil derivada del delito, en deuda tributaria e intereses de demora, iniciando así un camino de retorno de las originales competencias que la Administración tributaria descuidó, al aceptar de forma prematura el traslado de la función regularizadora a la Jurisdicción penal, cuando ésta, únicamente trataba en sus orígenes de evitar la posible vulneración del principio *non bis in idem*. En último lugar, y para poner fin “*a otro sin sentido, que es el que entrañaba el hecho de que la vía penal paralizase la acción tributaria*” se viene ahora a reconocer que la Administración podrá liquidar “*la deuda que entiende defraudada, sin perjuicio naturalmente de lo que finalmente determine el juez, y acomodará dicha liquidación al resultado final del proceso judicial*” como respuesta, primero a la «despatrimonialización»

²¹³⁷ Solución que dio lugar a un requisito subjetivo de procedibilidad, representado por la valoración que la Administración tributaria estimara sobre la infracción tributaria que superase el importe de cinco millones de pesetas, lo que, y partiendo de la anterior prerrogativa, propició un procedimiento de instrucción en sede tributaria que, discurriendo en paralelo al de comprobación e investigación, procuraba un expediente administrativo -a costa de la colaboración del contribuyente- que, primero, facilitaba a la Jurisdicción penal dirigir el proceso contra el sujeto, y segundo, facilitaba una motivada cuantificación del importe defraudado, esperando del Tribunal penal la confirmación del carácter delictivo.

²¹³⁸ De la Exposición de motivos de la LO 6/1995, de 29 de junio, “resulta absolutamente necesario determinar la relación existente entre la regularización tributaria, (...) y el delito fiscal, lo que conlleva la ausencia de responsabilidad penal para estas conductas (...).”

²¹³⁹ Conforme a la Exposición de Motivos de la LO 5/2010, de 22 de junio, “Se prevé así mismo que los jueces y tribunales recaben el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil” que como dispone el apartado quinto del artículo 305 CP(2010) comprendería “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...”

²¹⁴⁰ Así lo entendía el Consejo General del Poder Judicial en su Informe de 26 de febrero de 2009, “En segundo lugar, atribuir 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 artículos 990 de la LECrim y 117.3 de la Constitución.”

que se producía por el perjuicio a corto plazo de las arcas públicas²¹⁴¹, y en segundo, para evitar la situación de privilegio del “*delincuente fiscal*” frente a cualquier otro deudor de la Administración²¹⁴².

La reforma que en adelante nos proponemos analizar²¹⁴³, en relación al objeto de nuestro trabajo²¹⁴⁴, es una nueva respuesta del legislador para tratar de armonizar las actuaciones de dos Administraciones distintas del Estado, ante la concurrencia de unos mismos hechos, que desde el año 1977 trata de corregir los efectos de la conexión entre el procedimiento y el proceso, con soluciones ahora que de alguna forma -como veremos- no muy distintas a las que en su día implantó la LMURF.

III.I.- Algunos aspectos del nuevo tipo penal del artículo 305 del CP(2012).

La nueva redacción del artículo 305 del CP(2012), permite diferenciar una evolución en ciertos aspectos que rodean el tipo del delito contra la Hacienda Pública, si bien la estructura y principales requisitos de éste, permanecen inalterados tras una consolidación jurisprudencia y doctrinal que se iniciaría con carácter previo a la supresión de la LMURF²¹⁴⁵.

²¹⁴¹ Problema que el portavoz del Gobierno sitúa en la acumulación “en los tribunales una deuda de 600.000 millones de euros pendientes de cobro (...) que incluso en ese 30 % de casos perdidos por la Administración, puesto que el juez no entiende que ha habido un propósito de cometer un delito, cabe la posibilidad por vía administrativa de reclamar la deuda tributaria y, por tanto, de exigir por esta vía, la administrativa, la liquidación de la deuda”, liquidación que como señala el portavoz “no se efectúa hasta que concluye el proceso...” BOCGCD, de 30 de octubre de 2012. Pág.9-10

²¹⁴² Situación de supuesto “privilegio” que, primero no se debía a la decisión o voluntad del contribuyente, sino a la obstinada paralización del procedimiento de liquidación, que permitía la investigación camuflada en sede tributaria; para segundo, situar al contribuyente ya desde esta misma sede como delincuente en base a uno solo de los elementos que configurar el tipo penal, pese la calificación del ámbito subjetivo que debería sustanciar el Juez penal. Lo que no es sin duda el reconocimiento de que cuando la Administración practica el traslado de la causa, no es que «estime» a título de posibilidad la comisión delictiva, sino que tiene el convencimiento de que la «infracción» responde a esta naturaleza. Conclusión que no alcanza sino, a través del procedimiento *ad intra* que desarrolla de forma paralela al tributario.

²¹⁴³ Señala la Exposición de motivos del Proyecto de Reforma del CP(2010) “Los objetivos de la reforma en el ámbito tributario son: la creación de un tipo agravado que ofrezca respuesta a los fraudes de especial gravedad y que eleve la pena de prisión hasta una duración máxima de seis años, lo que a su vez determina que el plazo de prescripción de las infracciones más graves sea de diez años; posibilitar la persecución de las tramas organizadas de fraude fiscal mediante la facilitación de la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima de defraudación; incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal; introducir mejoras técnicas en la regulación de las defraudaciones a la hacienda y a los presupuestos de la Unión Europea; evitar la denuncia ante los Juzgados de aquellos obligados tributarios que han regularizado, de forma completa y voluntaria, su situación tributaria. También se prevén mecanismos para rebajar la pena para aquellos imputados que, una vez iniciado el proceso penal, satisfagan la deuda tributaria o colaboren en la investigación judicial.” BOCGCD, Serie A N°17, de 7 de septiembre de 2012.

²¹⁴⁴ Por lo que nos centraremos en los dos aspectos que entendemos, afectan a la conexión entre el procedimiento y el proceso, como de un lado la inclusión de la regularización tributaria como elemento del tipo, y de otra, la posibilidad de la Administración de practicar una liquidación y proceder al cobro, una vez practicado el traslado del tanto de culpa.

²¹⁴⁵ *Vid.* los orígenes de esta consolidación a través del análisis que efectuamos en el Apartados VI.- de la Tercera Parte de nuestro trabajo.

Sintetizando algunas posiciones analizadas con anterioridad, como señalara PEREZ ROYO, la simple producción de un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública no puede exigir del Derecho penal su intervención, ya que ésta se producirá ante conductas que lesionen gravemente los bienes jurídicos más esenciales para la comunidad, lo que a juicio del Autor requería que la conducta típica provocara no sólo un perjuicio a la Hacienda, sino que además viniera acompañado de un algún componente defraudatorio²¹⁴⁶. En este sentido la conducta típica de la comisión del delito, en palabras de CHICO DE LA CAMARA *“requiere de un plus al requerirse el dolo en el comportamiento del sujeto activo”* de acuerdo a la interpretación que *“a sensu contrario”* se desprende del artículo 12 del CP que establece que *“las acciones u omisiones solo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Ley, guardando silencio a este respecto el artículo 305 del CP.”* Como indica el Autor, la teoría general del Derecho Penal requiere que la conducta ilícita reúna tanto *“el elemento «intelectual» que afecta al conocimiento del tipo por parte del sujeto activo del delito”* como *“el «volitivo» basado en un querer llevar a cabo dicha conducta antijurídica.”*²¹⁴⁷

Si extrapolamos lo anterior al ámbito de la conexión entre el procedimiento y el proceso, como concluye CISNEROS GONZALEZ *“la exigencia de un elemento subjetivo en el delito fiscal hace más difícil la tarea de establecer un proceso de inferencias para desvirtuar la presunción de inocencia constitucional”* siendo los hechos probados en sede judicial sobre los que *“puedan asentarse las deducciones para la determinación del elemento subjetivo del injusto”* sin perder de vista -y he aquí lo importante, que obvia la reforma- cuales pueden ser los elementos probatorios que *“pueden ser tenidos en cuenta por parte del juzgador penal, pues algunos de ellos (periciales y documentales principalmente) pueden tener origen administrativo-tributario, e incluso pueden haber*

²¹⁴⁶ PEREZ ROYO,F.(1986) Op.Cit.Pág.114

²¹⁴⁷ Para CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) *“la conducta típica encuadrada en el tipo objetivo esta vertebrada por el verbo rector «defraudar» que ya denota la intención fraudulenta requerida también para el cumplimiento del elemento subjetivo”,* donde *“la merma en la recaudación realizada a través del engaño requiere necesariamente del dolo como elemento subjetivo del tipo”* de manera que *“el presunto defraudador debe «conocer y querer» que mediante el empleo de los medios desplegados se causa un perjuicio patrimonial a la Hacienda Pública mediante la conducta antijurídica.”* La defraudación, como matiza el Autor *“no puede equivaler a un mero perjuicio económico para la Hacienda Pública, sino que por el contrario, la conducta para resultar idónea, y en consecuencia, típica, requiere de la utilización de ciertos medios fraudulentos resultando incompatible con las formas imprudentes de comisión”* lo que a diferencia de los que acontece en la esfera sancionadora administrativa *“que requiere al menos una simple negligencia a modo de culpa en virtud del art.183.1 LGT, en el ámbito penal ha de concurrir preceptivamente la conducta dolosa.* Op.Cit.Pág.88-89.

sido facilitados por el propio contribuyente para otro fin distinto a la autoincriminación penal.”²¹⁴⁸

En esta línea, mantiene el Tribunal Supremo que como conducta, “*el delito contra la Hacienda Pública tiene como elemento subjetivo el ánimo de defraudar*” que en relación al resultado “*implica una infracción del deber mediante una actuación de ocultación de la realidad*”²¹⁴⁹, lo que conlleva necesariamente a la exclusión de la infracción penal²¹⁵⁰ sino queda acreditado²¹⁵¹ que el “*impago de la deuda tributaria no va acompañado de una ocultación fraudulenta o de un engaño como medio de conseguir el impago*”²¹⁵², quedando eliminada “*toda posibilidad de tipificar comportamientos en los que solamente quepa predicar del sujeto una mera imprudencia*”²¹⁵³, sin que sea posible recurrir por parte del sujeto a la “*ignorancia deliberada*”²¹⁵⁴ que como criterio, puede acreditar el elemento cognitivo del dolo, es decir “*para tener por probado que el autor obró conociendo los elementos del tipo objetivo.*”²¹⁵⁵

Una vez establecido con carácter general, que el tipo penal mantiene la necesaria concurrencia del elemento objetivo y subjetivo en el delito contra la Hacienda Pública, el artículo 305.1 del CP(2012) viene ahora a incorporar en la descripción del tipo la regularización tributaria²¹⁵⁶, añadiendo que, “[L]a mera presentación de declaraciones o

²¹⁴⁸ CISNEROS GONZALEZ, J.M. (2017) *Estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 CP y su deducción en el proceso penal*. Pág.19

²¹⁴⁹ Sentencia de 19 de enero de 2012, Pte. Granados Pérez, C., EDJ 5296/2012, FDº2. En el mismo sentido se pronuncia el Auto de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 9 de abril de 2015, Pte. Marchena Gómez, M., EDJ 2015/74686, FDº2.

²¹⁵⁰ Como viene señalando al respecto el Tribunal Constitucional, la “*merma de los ingresos a la Hacienda Pública*” no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto “*a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello*”. *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional Nº120/2005, de 10 de mayo -EDJ 2005/61599-, Nº129/2008, de 27 de octubre -EDJ 2008/196668-.

²¹⁵¹ En este sentido se pronuncia también el Tribunal Constitucional al señalar que “*la concurrencia de ese específico elemento subjetivo debe quedar suficientemente acreditada, lo que sólo sucede si existe un enlace directo y preciso entre los hechos probados y la intención perseguida por el acusado con la acción, enlace que debe justificarse a través de una argumentación lógica, razonable y especificada motivadamente en la resolución judicial*”. *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional Nº 91/1999, de 26 de mayo -EDJ 1999/11256-, Nº267/2005, de 24 de octubre -EDJ 2005/187748-, Nº8/2006, de 16 de enero -EDJ2006/3393-, Nº91/2009, de 20 de abril -EDJ 2009/72201- y, Nº 57/2010, de 4 de octubre -EDJ 2010/205212-.

²¹⁵² Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2016, Pte. Jorge Barreiro, A.G., EDJ , FDº2.

²¹⁵³ Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017, Pte. Varela Castro, L., EDJ , FDº6.

²¹⁵⁴ *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de enero de 2010, Pte. Soriano Soriano, J.R., EDJ 2010/11528, FDº2, y Sentencia de 3 de noviembre de 2016, Pte. Varela Castro, L., EDJ 2016/196191, FDº4.

²¹⁵⁵ Como señala el FDº6 de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de mayo de 2017 “*De ello cabe concluir que cuando el acusado acude al despacho profesional no es para que éste le informe sobre cual sea su obligación tributaria y cómo darle adecuado cumplimiento, sino para que le indiquen cómo lograr eludirlo, pues solamente desde este designio se comprende los actos materialmente ejecutados por el acusado y que, como ya hemos dicho, realizan el elemento del tipo objetivo del delito.*”

²¹⁵⁶ Que será objeto de desarrollo en el apartado posterior. Adelantamos aquí lo señalado en el debate parlamentario al respecto -GP. Socialista- “*lo que hace el proyecto de ley es dar cobertura legal con el rango adecuado a la reforma del artículo 180.2 de la Ley General Tributaria llevada a cabo con la amnistía fiscal*

*autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando ésta se acredite por otros hechos*²¹⁵⁷, a la vez que incorpora una modificación en el sistema de cálculo de la cuantía defraudada, con el finalidad de permitir la persecución del delito cuando “*la defraudación se lleve a cabo en el seno de una organización o grupo criminal, o por personas o entidades que actúen bajo la apariencia de una actividad económica real sin desarrollarla de forma efectiva*”, estableciendo que la cuantía en estas situaciones quedará referida -en el caso de retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, y tributos periódicos o de declaración periódica- al plazo de declaración voluntaria en que se incumpla la obligación material y, desde el momento en que la cuantía supere el umbral económico del tipo delictivo; modificación que se completa con la introducción en el precepto penal de la posibilidad de practicar una liquidación -con carácter previo al traslado de la causa- de acuerdo a los datos y cuantías vinculados al posible delito, de forma independiente a aquella que la Administración practique, sobre los que no se encuentren vinculados al delito, con la finalidad de permitir que la Administración, siempre que el Juez -de oficio o a instancia de parte- no suspenda la ejecución, pueda iniciar la vía recaudatoria. Se introduce también, una atenuante específica por la que, se podrá imponer una pena inferior en uno o dos grados “*siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos*”, medida que se aplica también a “*otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito.*”

En relación a la responsabilidad civil derivada del delito, y sin una mención expresa a los supuestos de liquidación desagregada que la Administración haya podido ejecutar con

aprobada mediante Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, trasladando al Código Penal una reforma que posibilita que el defraudador, una vez descubierto, o sea, pillado in fraganti, pueda regularizar su situación tributaria con grandes beneficios. Se violenta, de una parte, la reserva de ley orgánica para materia penal que ahora se subsana sustrayendo de paso del control judicial la regularización que se mantiene a futuro...” Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, de 30 de octubre de 2012, Pág.16

²¹⁵⁷ Ante cualquier otra interpretación que de esta expresión pudiera plantearse, el Ponente del Proyecto de Ley de reforma del CP(1995) señala “¿En qué estamos pensando? Estamos pensando en este caso en los supuestos en que el engaño se produce en la identificación del deudor. Es desgraciadamente una experiencia que está a la orden del día; es cuando se utilizan personas interpuestas que naturalmente carecen de patrimonio. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, Sesión del 30 de octubre de 2012. Pág10-11. Para BERTRAN GIRON,F.(2012), y con la transposición que de esta previsión de la norma penal, se practica en el Proyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria (121/000015, BOCGCD, de 13 de julio) “en los supuestos de presentación reiterada de autoliquidaciones sin ingreso podrá formularse la denuncia por la comisión del delito tipificado en el art.3035 del CP, si existen elementos que permitan considerar (...) que nos encontramos ante un comportamiento defraudatorio.” Op.Cit.Pág.24

carácter previo al inicio del proceso penal, mantiene el precepto ahora en su apartado séptimo que, “*la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora*” podrá ser recaudada por la Administración, siempre que los Jueces y Tribunales recaben este auxilio.

Por último y por el artículo 305.bis, se eleva la pena de prisión, de dos a seis años con multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, cuando en el delito concorra que, “*la cuota defraudada exceda de seiscientos mil euros*”, que la defraudación se haya cometido “*el seno de una organización o de un grupo criminal*”, o 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.*”

Una primera valoración de la reforma operada en el artículo 305 del CP²¹⁵⁸, pone de manifiesto la clara orientación tributaria de su redacción, dado que, más que profundizar en otros temas que venían requiriendo una mayor urgencia en su tratamiento -baste por ahora con citar los distintos problemas que derivan en la conexión entre el procedimiento y el proceso²¹⁵⁹ - no trata sino de dar cobertura a las actuaciones que, con la única finalidad de adelantar la recaudación a la fase de resolución del proceso penal, desarrollará la Administración tributaria ante la sospecha o indicio de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Unido a lo anterior, la nueva regulación del delito contra la Hacienda Pública a parte de resultar atípica, dado que la norma penal no se modifica con la asiduidad a la que

²¹⁵⁸ Vid. sobre la reforma operada en el artículo 305 del CP(2012), entre otros, SAINZ-DIAZ PALACIOS,J.A.(2012) *Reflexiones sobre la reforma del Código penal en materia de lucha contra el fraude tributario: proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012*; BACIGALUPO ZAPATER,E. (2013) *La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012*; ALONSO GALLO,J.(2013) *El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012*, Pág.15-38; MUÑOZ CONDE,F.J.(2014) *Los delitos contra la Hacienda Pública en la LO 7/2012, de 27 de diciembre*. Pág.2.557-2.570; SERRANO GÓMEZ,A. y SERRANO MAÍLLO,A.(2014) *La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*. Pág.547-586

²¹⁵⁹ Como señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) “En estas consideraciones estábamos sin que, como desarrollaremos, se hubiesen solucionado correctamente -lege data- el conjunto de conexiones sobre las que se proyectan principios y derechos que pueden entrar en conflicto, cuando a nuestro juicio, la L.O. 7/2012, diseña un tercer hito en la evolución reseñada, fruto de la nueva redacción del art. 305.5 del CP” Op.Cit.Pág.368

la tributaria nos tiene acostumbrados, deja en el aire ciertos aspectos como, que se ha de entender por “*conceptos y cuantías vinculados con el posible delito*”, que diferencia existe y que efectos puede tener en el proceso penal “*la tramitación ordinaria*” y “*el régimen de recursos*” al que la norma penal sujeta la liquidación no vinculada al delito, en contraposición a “*la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria*” en relación a la liquidación vinculada al delito, imprecisión igualmente patente en atención al significado de una liquidación vinculada al delito que “*finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal*”. En este mismo sentido deja la norma penal en el aire, cual es el momento en que la Administración puede iniciar la vía recaudatoria, dado que nada se dice en relación a si esta puede ser iniciada antes de dar trámite el traslado de las actuaciones, o requiere una autorización jurisdiccional expresa, del mismo modo que queda sin mención, cuales son las garantías necesarias para que el Juez, pueda admitir la suspensión a instancias del sujeto.

En conjunto entendemos que, la seguridad jurídica que la norma penal tradicionalmente ha transmitido, modulando y asentando los principios y significado de su mandato, a través de una redacción que venía integrando los distintos postulados doctrinales y jurisprudenciales, se ha contagiado de la rapidez con la que se tratan de solventar las cuestiones recaudatorias en el ámbito tributario, lo que no pronostica sino que, a la misma velocidad que se suceden las reformas de la norma ordinaria, se deberán ahora esperar las reformas de la norma orgánica para coordinar la respuesta de dos Ordenamiento jurídicos que, sobre unos mismos hechos, operan con distintos principios, finalidades y objetivos.

III.II.- La regularización tributaria del artículo 305 del CP(2012).

Como hemos observado en otra ocasión²¹⁶⁰, desde que el legislador comenzara a orientar la finalidad de la norma rectora tributaria a la inmediatez recaudatoria²¹⁶¹, la norma penal se ha debido reformar a propósito de las imprevistas tributarias recogidas en el BOE, al quedar condicionadas²¹⁶² las actuaciones de la Jurisdicción penal ante situaciones

²¹⁶⁰ Vid. sobre la regularización tributaria y sus efectos en el art.305 del CP(1995), el Apartado II.V.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²¹⁶¹ Senda que comienza con la modificación del artículo 61.2 de la LGT(1985) eliminando las sanciones tributarias por el cumplimiento extemporáneo sin requerimiento previo -LPGE 46/1985, de 27 de diciembre-, que continuaría con los medios de regularización previstos en la DA 13ª y 14ª de la L 18/1991, de 6 de junio, por los recargos regulados en el artículo 61.3 de la LGT(1995), que quedarían recogidos en el artículo 27 de la LGT(2003).

²¹⁶² Como señala el Portavoz del Gobierno “...del hecho de la regularización tenemos que recordar que esta venía acompañada de la apertura de un procedimiento en vía penal, que ha sido calificado por todos los

de delito contra la Hacienda Pública²¹⁶³, que por las necesidades financieras del Estado y, al abrigo argumentativo de la coyuntura económica, postergaron los derechos del contribuyente a una «recaudación objetiva», como claro signo de la evolución de lo que en otros tiempos se vino a denominar como «responsabilidad objetiva»²¹⁶⁴.

En materia de regularización, el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo²¹⁶⁵, con la premisa “*de reducir el déficit público*” establecería “*una declaración tributaria especial*” con la finalidad de “*favorecer que los obligados tributarios puedan ponerse voluntariamente al corriente de sus obligaciones tributarias regularizando también situaciones pasadas, siguiendo en esta línea la norma penal que admite la exoneración de responsabilidad penal por estas regularizaciones voluntarias efectuadas antes del inicio de actuaciones de comprobación o, en su caso, antes de la interposición de denuncia o querrela.*” Limitada al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades o Impuesto sobre la Renta de no Residentes, sería objeto de la declaración - hasta el 31 de diciembre de 2013- la titularidad de bienes y derechos “*que no se correspondan con las rentas declaradas en dichos impuestos*” con anterioridad a la finalización del último período impositivo, cuyo plazo de declaración hubiera finalizado

operadores jurídicos como absolutamente ineficaz. ¿Por qué? Porque era obligada su apertura pero terminaba siendo archivada, una vez que se comprobaba que aquella no tenía ninguna posibilidad de seguir adelante. ¿Cuál era el único efecto de este procedimiento penal? Colapsar los juzgados, y esta es una situación absurda que la fiscalía nos ha dicho reiteradamente que teníamos que resolver.” Proyecto de Reforma de la LO 10/1995, Diario de Sesiones del 30 de octubre de 2012, BOCGCD, Pág.10

²¹⁶³ Nos referimos a aquellas situaciones en las que la Administración, habiendo regularizado el contribuyente su situación en sede tributaria, podría verse obligada a poner en conocimiento de la Jurisdicción penal los hechos, a efectos de obtener un sobreseimiento de la causa, o bien a provocar el inicio de un proceso en el que los hechos no llegarían a debatirse, o bien, versaría sobre una cuestión en la que cabría estimar una atenuante que conllevara a la imposición de una pena, que aún en grado mínimo, quedaba exceptuada en el ámbito tributario por motivo de la regularización; proceso del que, no derivaría un pronunciamiento por responsabilidad civil, al haber quedado satisfecho el crédito tributario con anterioridad.

²¹⁶⁴ Como en adelante observaremos, la inmediatez recaudatoria que representaba la responsabilidad objetiva, así como la rapidez resolutoria que imprimía la sustanciación conjunta de procedimientos, se ha ido transformando -tras la separación de procedimientos- en una «recaudación objetiva», a través primero, de la implantación de la regularización voluntaria que otorgará a la Administración tributaria la competencia para decidir la exclusión de la responsabilidad penal, hasta evolucionar a un sistema de actuaciones paralelas al proceso que, con una exclusiva finalidad recaudatoria, adelanta incluso al propio pronunciamiento jurisdiccional que pueda determinar la posible culpabilidad del sujeto; lo que como señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) “establece una «prejudicialidad fáctica» al permitir que la Administración liquide la deuda vinculada al delito y proceda a su recaudación (...) aunque se traslade el correspondiente tanto de culpa a la jurisdicción penal.” *Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria*. Pág.368

²¹⁶⁵ Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. BOE N°78, de 31 de marzo. Desarrollado por la Orden HAP/1182/2012 de 31 de mayo. BOE N°133, de 4 de junio. *Vid.* sobre esta medida, ALONSO GONZALEZ,L.M.(2012) *La declaración tributaria especial: luces y sombras de la amnistía fiscal o el dulce sabor de la zanahoria.*; SANCHEZ HUETE,A.(2013) *Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal*; CAZORLA PRIETO, L.M.(2013) *La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico*; CALVO VERGEZ,J. (2012) *La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo*, de este Autor (2013) *Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?*; SANZ-DIAZ PALACIOS,J.A.(2014) *La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española 2012*. Pág. 35-42.

antes de la entrada en vigor de la disposición, siendo el importe de la regularización el 10 por ciento del importe o valor de adquisición de los bienes o derechos; esta regularización excluiría la exigibilidad sanciones, intereses o recargos, debiendo acompañar a la declaración “*la información necesaria que permita identificar los citados bienes y derechos*”, quedando situadas como causas de bloqueo, la notificación del inicio de actuaciones de comprobación e investigación, sobre los impuestos y periodos indicados²¹⁶⁶.

En sintonía a esta regularización, incluiría la Disposición final primera del RD-Ley un nuevo párrafo al artículo 180 de la LGT, por el cual:

“2. Si la Administración tributaria estimase que el obligado tributario, antes de que se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación, ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, la regularización practicada le exoneraría de su responsabilidad penal, aunque la infracción en su día cometida pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, y la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo sin pasar el tanto de culpa a la autoridad judicial ni al Ministerio Fiscal. Asimismo, los efectos de la regularización prevista en el párrafo anterior, resultarán aplicables cuando se satisfagan deudas tributarias una vez prescrito el derecho de la Administración a su determinación.”²¹⁶⁷

Como aspectos a destacar de esta «*amnistía fiscal*», se ha de situar con carácter general, como señala HERRERA MOLINA, que “*se trata de medidas que intentan garantizar que las regularizaciones tributarias produzcan la máxima recaudación en un doble sentido: exigiendo la regularización y pago de cinco años cuando se haya cometido delito e intentando garantizar que, si tal regularización tiene lugar, no se iniciarán actuaciones judiciales*” que por otro lado y como indica el Autor “*no modifica la eximente de responsabilidad por regularización tributaria prevista en el art. 305.4 del Código Penal, sino que se limita a incorporar las consecuencias del precepto penal (“siguiendo...la norma penal”) sobre los procedimientos tributarios.*”²¹⁶⁸

Admitiendo que la «*amnistía fiscal*» establecida por el RD-Ley 12/2012, tenía una finalidad exclusivamente recaudatoria, no es posible sin embargo y, desde la perspectiva de

²¹⁶⁶ No se mencionan como causas de bloqueo en el RD-Ley, el traslado del tanto de culpa sin haber iniciado las actuaciones -art.95.3 LGT(2003)-, ni las contempladas en el artículo 305 del CP(2010).

²¹⁶⁷ También recogería la DF primera que “Dos. Se modifica la letra c) del apartado 1 del art. 221 que queda redactada de la siguiente forma: c) Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del art. 180 de esta Ley.” En este sentido señala CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) “con la modificación de este apartado se impide la argucia de que el contribuyente consiga con dicha regularización al ingresar la deuda transcurridos cuatro años (y antes de los cinco años del prescripción penal) además de la exoneración de responsabilidad penal, el derecho a la devolución de dichos ingresos...”Op.Cit.Pág.125

²¹⁶⁸ HERRERA MOLINA, P.M.(2012) *El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal.* Pág.19

nuestro trabajo descartar las complicaciones y efectos²¹⁶⁹ que se desplegaban para aquellos contribuyentes que se acogieran a este mecanismo de regularización²¹⁷⁰, e incluso a las obligaciones que la Administración tributaria omitiría de no practicar el traslado del tanto de culpa, en casos en que la regularización hubiera significado una deuda anterior superior a los 120.000 euros.

En primer lugar entendemos que, pese a la recepción en el artículo 180.2 de la LGT(2003) -a través de una norma de urgencia²¹⁷¹- de los requisitos ya señalados por la Fiscalía General del Estado en su Informe 2/2009, de 4 de mayo²¹⁷², en el artículo 305.4 del CP(2010), y por la Sala Segunda del Tribunal Supremo²¹⁷³, no corresponde a la Administración tributaria determinar la exoneración de la responsabilidad penal, acudiendo a la expresión “*aunque la infracción en su día pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*”²¹⁷⁴ desde el momento en que se estarían asumiendo por la Administración, no solo la competencia para determinar esta exoneración, sino para determinar si lo que pudiera ser delito, por la regularización practicada deja de serlo. En segundo lugar, la regularización tributaria no podría extender sus efectos a la exoneración de responsabilidad penal, desde el momento en que pese al pago del porcentaje establecido, si la deuda tributaria hubiera superado en algún ejercicio el umbral económico del tipo penal, lo que sencillamente se produciría sería una confesión por el sujeto de la autoría de un presunto delito, cuya atenuación o exoneración solo sería reconocible por un

²¹⁶⁹ En el diario de sesiones del Senado -BOCGS, de 10 de agosto de 2015, 621/000148-, en relación a la reforma de la LGT(2003) -L.34/2015, de 21 de septiembre- y pese al carácter reservado de los datos tributarios, los Grupos parlamentarios de la oposición, consideraban “necesaria la publicación de los datos de las personas beneficiarias de la amnistía”. Pág.6

²¹⁷⁰ Recordando que el apartado cuatro del artículo 305 del CP(1995) vigente en ese momento establecía la exención de responsabilidad penal, y no la exclusión de ésta, por la regularización.

²¹⁷¹ Siendo muy discutible que a través de un RD-Ley pueda quedar alterada una norma penal. *Vid.* En este sentido, HERRERA MOLINA,P.M.(2012) Op.Cit.Pág.20; DEL ROSAL BLASCO, B.(2012), *Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012*; IGLESIAS CAPELLAS, J.(2012). *La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo*; CAZORLA PRIETO, L.M.(2012). *La llamada “amnistía fiscal”. Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo)*; GOMEZ LANZ,F.J.(2013) *Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012*. Pág.59-60

²¹⁷² “...la regularización no afecta a la categoría del injusto ni a la culpabilidad dado que se produce, en su caso, tras la perfección de la infracción penal, actuando a modo de comportamiento postdelictivo positivo (...) La excusa absolutoria y el consiguiente levantamiento de la sanción respecto de una infracción penal perfeccionada -típica, antijurídica y culpable-, exigen como contrapartida equiparable la efectiva cancelación de la deuda.”

²¹⁷³ Sentencia de 15 de julio de 2002 -EDJ 2002/29076-, de 30 de abril de 2003 -EDJ 2003/25275- y de 1 de febrero de 2006 -EDJ 2006/21339-, “...regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria...”

²¹⁷⁴ Sobre los “Efectos de la declaración tributaria especial” regulados en el artículo 6 de la Orden HAP/118/2012, de 31 de mayo, nada se dice distinto a los efectos tributarios de la regularización, omitiendo cualquier referencia a los posibles efectos penales derivados de la consumación delictiva.

Juez penal²¹⁷⁵. Y en tercer lugar, el delito fiscal como delito patrimonial -o de contenido patrimonial²¹⁷⁶- y de resultado, podría conllevar a que la Jurisdicción penal, que no contempla como causa de exoneración el simple pago de una cantidad porcentual sino la total reparación del daño causado en el momento de la consumación del delito, podría determinar que la responsabilidad civil alcanza, no solo al importe abonado, sino al total de la cuota no ingresada en su momento²¹⁷⁷.

En esta situación, las consecuencias que podían derivar de esta «amnistía» no quedaban exentas de cierta complicación por otra serie de circunstancias. El contribuyente quedaba obligado a aportar la documentación que acreditara la titularidad de los bienes y derechos, siendo estos datos conforme al Artículo 7 de la Orden 118/2012, de carácter reservado como dispone al artículo 95 de la LGT(2003). De esta forma, y pese a la posible actuación por motivo de delito contra la Hacienda Pública que hubiera iniciado en su caso el Ministerio Fiscal o la Jurisdicción penal, por hechos relacionados con la regularización tributaria -como ya hemos señalado en un apartado anterior²¹⁷⁸-, la documentación facilitada por el contribuyente a la Administración, entendemos que no hubiera podido ser utilizada con una finalidad sancionadora o punitiva, al mediar el derecho a la no autoincriminación, lo que en su caso hubiera requerido acreditar el hecho delictivo a través de otro tipo de pruebas²¹⁷⁹. Con esta premisa, la única forma de persecución del delito

²¹⁷⁵ Por este motivo entendemos, se incluyó como Disposición Adicional Única de la LO 7/2012, de 27 de diciembre que establecía “Se entenderán declaradas dentro del plazo establecido en la normativa de cada tributo respecto de cada período impositivo en el que deban imputarse, las rentas inicialmente no declaradas regularizadas a través de la declaración tributaria especial prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público.” La motivación la encontramos en la Enmienda N°26 al proyecto de Ley del reforma del CP(1995) que justificaba “Aún cuando se trata de una cuestión implícita en la propia regulación de la citada declaración, en aras al principio de seguridad jurídica y con la finalidad de eliminar toda duda interpretativa al respecto, se aclara con la presente enmienda que las rentas regularizadas se entenderán declaradas en plazo, es decir, en el plazo que para cada período impositivo hubiera establecido la normativa propia de cada tributo.” BOCGCD, de 5 de noviembre de 2012, Pág.21

²¹⁷⁶ Vid. QUERALT JIMENEZ,J.J.(2007) *La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal*. Pág.40

²¹⁷⁷ El Tribunal Constitucional -S. N°73/2017, de 8 de junio- declaró inconstitucional y nula la DA Primera del RD-Ley: FD°6 “la medida prevista en la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012 ha afectado a la esencia del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que enuncia el artículo 31.1 CE, alterando sustancialmente el modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes en nuestro sistema tributario según los criterios de capacidad económica, igualdad y progresividad. Al haberlo hecho así, es evidente que no puede introducirse en el ordenamiento jurídico mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 CE; esto conduce necesariamente a declarar la disposición impugnada inconstitucional y nula, por contradecir la prohibición prevista en este precepto constitucional.” A partir de aquí habría que considerar si los ingresos realizados por los contribuyente bajo al amparo de esta norma, no podrían sino ser ingresos indebidos. Vid. en este sentido ESEVERRI MARTINEZ,E.(2017) *La devolución de ingresos indebidos*.

²¹⁷⁸ Vid. Apartado VII.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²¹⁷⁹ Para HERRENA MOLINA,P.M.(2012) “El Real Decreto-Ley 12/2012 reforma la Ley General Tributaria para facilitar el éxito recaudatorio de la amnistía fiscal. Para ello se exige el pago de los impuestos correspondientes a todos los períodos no prescritos penalmente (cinco años) y se «asegura» al contribuyente

contra la Hacienda Pública por parte de la Jurisdicción penal²¹⁸⁰, hubiera sido la reclamación de la información de todos y cada uno de los sujetos que hubieran regularizado una situación tributaria que superase el umbral económico del tipo penal, circunstancia que estando prevista en el artículo 95 de la LGT(2003), hubiera obligado a la Jurisdicción penal a iniciar una instrucción²¹⁸¹, en la que la Administración podría ahora ser requerida por auxilio judicial para participar a título pericial o testifical en una causa, de la que previamente y en sede tributaria se habría exonerado al contribuyente de responsabilidad penal.²¹⁸²

que la Administración Tributaria no trasladará el expediente a la jurisdicción penal si la regularización es adecuada. “Op.Cit.Pág.26

²¹⁸⁰ Como advierte CHICO DE LA CAMARA,P.(2012) “no debe de perderse de vista que nos encontramos ante un tipo de injusto cuyo objeto de protección en ambas esferas no es propiamente el patrimonio del Estado (delito patrimonial), sino la función financiera de la Hacienda Pública” Op.Cit.Pág.118. En este sentido señalaría el Tribunal Constitucional -S. N°73/2017, de 8 de junio, FD°5.d- “Tampoco cabe admitir, en contra de lo señalado en la exposición de motivos del Real Decreto-ley 12/2012, que nos encontremos ante una situación similar a la de la exoneración de responsabilidad penal frente a regularizaciones tributarias voluntarias realizadas antes del inicio de actuaciones de comprobación tributaria o de que se interponga la pertinente denuncia o querrela (...) En este tipo de regularizaciones lo que se excluye son las consecuencias punitivas derivadas del incumplimiento de las obligaciones tributarias, pero no se exonera del cumplimiento de la obligación del pago de la deuda tributaria pendiente al momento de la regularización. El sistema previsto en la disposición adicional controvertida no se limita a excluir las consecuencias accesorias de la responsabilidad tributaria, esto es, los intereses de demora devengados por el retraso en el cumplimiento de la obligación tributarias, las eventuales sanciones derivadas de los incumplimientos cometidos o, en su caso, los recargos debidos por el cumplimiento voluntario tardío; excluye también, de forma muy importante, la propia responsabilidad tributaria generada y pendiente de cumplimiento. En suma, la adopción de medidas que, en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal, se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE). Viene así a legitimar como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir. El objetivo de conseguir una recaudación que se considera imprescindible no puede ser, por sí solo, causa suficiente que legitime la quiebra del objetivo de justicia al que debe tender, en todo caso, el sistema tributario, en general, y las concretas medidas que lo integran, en particular.”

²¹⁸¹ Para BERTRAN GIRÓN,F.(2012) tras la reforma del artículo 180 de la LGT por el RD-Ley 12/2012 “En cuanto al Ministerio Público, no parece que resulte acorde con los principios de ultima ratio e intervención mínima que se denuncien dichos comportamientos, que habrían de quedar sobrepuestos en sede penal.” Op.Cit.Pág14-15

²¹⁸² En suma, lo que nos ofreció esta singular “*amnistía fiscal*” no es más que la intención de la Administración tributaria de alcanzar una recaudación, necesaria por los motivos expuestos, que no quedara condicionada por la obligación de un eventual traslado del tanto de culpa, que hubiera desvanecido la premura recaudatoria con la que se concibió. Eso si, con un alto riesgo para el contribuyente, que podía incurrir en su propia inculpación en un delito contra la Hacienda Pública. Como señala PEREZ ROYO,F.(2012) “Estamos, como puede verse, ante un punto de la máxima importancia. De lo que se trata, en definitiva, es de asegurar que los expedientes no salgan del ámbito de la Agencia Tributaria, de que no sean conocidos ni por la Autoridad judicial ni por el Ministerio fiscal.” *Más que una amnistía*.Pág.13. En este sentido, señala HERRERA MOLINA,P.M.(2012) “la reforma de la Ley General Tributaria pretende evitar que la Administración remita el expediente al Ministerio Fiscal cuando el contribuyente regularice su situación tributaria mediante la correspondiente declaración y pago...”Op.Cit.Pág.19

La solución a cuanto antecede²¹⁸³, como ya sucediera con la reforma urgente del Código Penal por la LO 6/1995, de 29 de junio, vendría servida a través de una nueva modificación del artículo 305 del CP(2012)²¹⁸⁴.

Señalaba la Exposición de Motivos del Proyecto de reforma del CP(1995) que la regularización de la situación tributaria se configura²¹⁸⁵ “*como el verdadero reverso del delito de manera que, con la regularización, resulte neutralizado no sólo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado mediante el pago completo de la deuda tributaria y no solamente de la cuota tributaria como ocurre actualmente*”²¹⁸⁶, en clara alusión a lo que venía siendo “*destacado tanto la Fiscalía General del Estado*²¹⁸⁷, *como el Tribunal Supremo*²¹⁸⁸” al referirse a la regularización como “*el pleno retorno a la legalidad que pone fin a la lesión provisional del bien jurídico protegido producida por la defraudación consumada con el inicial incumplimiento de las obligaciones tributarias*”²¹⁸⁹, tratando de dar solución entendemos, al incorporar la regularización -completa y veraz acompañada del total pago de la

²¹⁸³ Señalaba la Enmienda N°2 del Proyecto de Ley de reforma del CP(1995) “En efecto, consideramos que el espíritu del Proyecto de ley es dar un salvoconducto a la amnistía fiscal aprobada mediante Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, que ofrece al defraudador la oportunidad de regularizar su situación tributaria, cuando el dinero negro aflorado proceda del fraude en Impuesto de la Renta de las Personas Físicas, Impuesto de Sociedades o Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pagando el 10 % del capital que hasta el momento se haya mantenido oculto y, además, permite a la Administración Tributaria estimar la exoneración de la responsabilidad penal sin pasar el tanto de culpa al Juez, ni al Ministerio Fiscal aunque el hecho fuera originariamente delictivo.” BOCGCD, de 5 de noviembre de 2012. Pág.5

²¹⁸⁴ 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 N°312, de 28 de diciembre. *Vid.* sobre la reforma en este aspecto, MONTERO DOMINGUEZ,A.(2012) *La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Publica*; IGLESIAS DEL RIO, M.A.(2013) “*La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la “autodenuncia”*. Art. 305.4 CP); CALVO VERGEZ,J.(2013) “*El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre*”; MUÑOZ CUESTA,F.J.(2013) *La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre*.

²¹⁸⁵ Que se confirma en el punto III de la Exposición de motivos del texto definitivo aprobado por el Congreso de los Diputados. BOCGCD, de 28 de diciembre de 2012.

²¹⁸⁶ En el Anteproyecto constaba “Una primera modificación de carácter técnico es la que prevé que la regularización de la situación tributaria pase a ser un elemento del tipo delictivo en lugar de una excusa absoluta...” explicación que se sustituye en el Proyecto, por la *supra* transcrita.

²¹⁸⁷ Consulta 4/1997, de 19 de febrero y Circular 2/2009, sobre la interpretación del término regularizar.

²¹⁸⁸ Sentencia de 1 de febrero de 2006 -ROJ 1053/2006, FD°2- “...regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe regir. Si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria sólo queda regularizada cuando, reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido.” La de 29 de mayo de 2009 -ROJ 3683/2009, FD°2- “Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación, satisfaciendo ambas exigencias el pleno retorno a la legalidad al que el legislador ha querido anudar la renuncia al *ius puniendi* respecto del delito principal y sus instrumentales.”

²¹⁸⁹ Exposición que sin embargo, omite cualquier mención a lo dispuesto meses antes por el RD-Ley 12/2012 que instituyó previamente estos efectos -con pretendido alcance penal- en la norma tributaria.

deuda²¹⁹⁰- como un elemento del tipo²¹⁹¹ y no como hasta ahora como una causa de exclusión de la responsabilidad penal²¹⁹²-, primero, a la incertidumbre introducida por el RD-Ley 12/2012 en el artículo 180.2 de la LGT(2003), y segundo, al deber de practicar el traslado del tanto de culpa, cuando la Administración a pesar de «estimar» una posible causa delictiva, considerase igualmente regularizada la situación tributaria del contribuyente²¹⁹³.

La aparente divergencia en la justificación recogida en el Proyecto -que pasaría inalterada a la E.M. del la LO 7/2012- al referirse a la “*lesión provisional del bien jurídico protegido*” producida por la “*defraudación consumada*”, trató de minimizar el impacto de la inicial referencia que el Anteproyecto realizaba sobre la naturaleza de la regularización como elemento del tipo, que incidía de plano en el computo de la prescripción del delito. Como señala en este sentido BERTRAN GIRON, “*en teoría dejaría en manos de la*

²¹⁹⁰ Se ha de advertir que, pese a la mención de la E.M. “mediante el completo pago de la deuda tributaria”, el apartado cuatro del artículo 305, no se refiere con esta palabras sino al “completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”, no debiendo descartar la posibilidad de que, una vez reconocida completamente la deuda -que identificamos con la declaración veraz y completa- lo que ha de abonarse completamente es la deuda tributaria consignada en dicha declaración, y no lo intereses y recargos exigibles, los cuales entendemos, deberían ser calculados y notificados por la Administración tras la regularización. No lo entiende así el Consejo Fiscal, en su Informe de 7 de junio de 2012, que considera como regularización “aquella comprende tanto el reconocimiento como el pago de la «deuda tributaria», concepto que excede el propio de la “cuota tributaria” y que deberá entenderse comprensivo tanto de la «cuota defraudada» como de los intereses y/o recargos que fueran procedentes.” Pág.12. No era ésta una cuestión pacífica; el Tribunal Supremo atiende a esta cuestión en Sentencia de 30 de abril de 2011 -ROJ 3289/2012, FDº5- al señalar “No entraremos en consecuencia en el alcance cuantitativo de tal regularización, toda vez que igualmente se declara en la resultancia fáctica de la combatida que no se había satisfecho la cantidad de 132.624 €, correspondiente a recargos e intereses, que se encuentran en vía ejecutiva, por lo que ni fue tempestiva ni completa, si bien en función de la falta de claridad del art. 305.4 del Código Penal en esta materia, no entraremos en esta cuestión, que deberá ser definida legislativamente.”

²¹⁹¹ Así lo señala el Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica, de 7 de junio de 2012, “Que la regularización de la situación tributaria actualmente configurada como una excusa absolutoria en el apartado 4 (al que se remite a estos efectos), pasa a ser, junto con la defraudación a la Hacienda Pública en cuantía que exceda de los 120.000 euros, un elemento del tipo. De forma que el tipo básico del denominado «delito fiscal» queda configurado por la concurrencia de dos elementos: 1º. la conducta de quién defrauda a la Hacienda Pública en una cantidad superior a la expresada y, además, 2º. no regulariza su situación. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 en el que se suprimen las menciones a la regularización como excusa absolutoria.”

²¹⁹² De la Exposición de Motivos (III) “...se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal. Esta modificación se complementa con la del apartado 4 relativa a la regularización suprimiendo las menciones que la conceptuaban como una excusa absolutoria.”

²¹⁹³ Señalaba en este sentido el Informe del Consejo Fiscal sobre el Anteproyecto de Ley Orgánica, de 7 de junio de 2012, como objetivo de la reforma -Pág.3- “Mejorar la utilización de los limitados recursos de la administración facilitando a la Administración Tributaria la posibilidad de evitar el inicio de procedimientos penales cuando el obligado tributario regulariza satisfactoriamente su situación antes del inicio del procedimiento de investigación, con lo que se evitan denuncias innecesarias que desincentivan las regularizaciones espontáneas...” motivando a continuación -Pág.7- “Entendemos que esta nueva regulación también propicia la posibilidad de que la regularización produzca sus efectos exclusivamente en el plano administrativo, liberando a la autoridad tributaria del trámite de presentar denuncia ante el Ministerio Fiscal con relación a conductas que, con posterioridad a la interposición de la querrela, quedaban automáticamente archivadas, posibilidad que además se extiende al no infrecuente supuesto previsto en el párrafo 2º del apdo. 4, relativo a la satisfacción de las deudas tributarias aún cuando hubiera prescrito el derecho de la Administración a su determinación en la vía administrativa.”

Administración, de sus representantes procesales, del Ministerio Fiscal o del Juez de Instrucción al consumación del delito, interpretando «al revés» las llamadas «causas de bloqueo»” puesto que “solamente cuando la Administración hubiera iniciado las actuaciones de comprobación o concurrieran algunas de las causas de bloqueo que establece el artículo 305.4 del CP, se podría iniciar el cómputo de del plazo de prescripción, pues hasta dicho momento no se habrían podido regularizar por parte del obligado tributario sus obligaciones tributarias y no habría concurrido el elemento del tipo que pretendía añadirse”²¹⁹⁴. Con las expresiones señaladas en la E.M. de la LO 7/2012, entendemos que el pre-legislador situó la regularización en el ámbito posterior a la antijuridicidad²¹⁹⁵, al considerar que la declaración veraz y completa acompañada del pago, tanto enmendaba la acción como reparaba el resultado, lo que significaba una vuelta a la legalidad, que por razones de política criminal, el legislador decidía excluir del ámbito de la punibilidad²¹⁹⁶.

²¹⁹⁴ Como explica BERTRAN GIRÓN,F.(2012) “De esta forma, se produciría una ampliación de casi nueve años del periodo de prescripción del delito fiscal lo que conducía a conclusiones materialmente inadmisibles. Es más, llevada al extremo, desde un punto de vista teórico, podría determinar que nunca se iniciara el cómputo de prescripción del delito si la Administración no iniciaba actuaciones de comprobación e investigación dentro del plazo administrativamente establecido.” Op.Cit.Pág.14. En este sentido señala DIEZ LIRIO,L.C.(2013) “la indeterminación del momento de la consumación del delito y la consecuente prolongación del dies a quo de la prescripción, ya que hasta en tanto no venciese la posibilidad de regularizar no debería entenderse consumada la infracción penal.” *La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012*. Pág.3 En este sentido se pronunciaba la Enmienda N°2 al Proyecto de Ley de reforma del CP(1995) “La seguridad jurídica queda gravemente afectada en lo que se refiere a la prescripción. La necesidad de un elemento cierto como el inicio del plazo de la prescripción desaparece de aprobarse en los términos del Proyecto ya que el momento a partir del cual debe computarse no queda determinado y se hace depender de la actuación de la Administración Tributaria o a los Tribunales de Justicia tras una denuncia o una querrela.” BOCGCD de 5 de noviembre de 2012, Pág.5; la Enmienda N° 14 al Proyecto de Ley justificaba la supresión del apartado cuatro del artículo 305, al entender que “Puede dar lugar a la prolongación del término inicial de la prescripción al hacer depender la consumación del delito del inicio de las actuaciones de investigación o inspección o en su caso la interposición de denuncia o querrela, o del conocimiento formal del sujeto activo del inicio del proceso penal.” Pág.12

²¹⁹⁵ Como señalan SERRANO GÓMEZ,A. y SERRANO MAÍLLO, A.(2014) “Parece que según pretende el legislador la consumación no tendría lugar hasta que no transcurriera el plazo para la posible regularización, que serían cuatro años a partir del momento del fraude. Ello como consecuencia de que las defraudaciones a la Hacienda Pública prescriben a los cuatro años. A partir de ese momento, sin haber regularizado, quedaría el delito consumado y comenzaría a contar la prescripción (...) Creemos que la situación no ha variado, pues existe la comisión de un delito y autor del mismo, que como consecuencia de la regularización el legislador le exime de la pena, por cuestiones de política recaudatoria, pero no puede llevar a eliminar la tipicidad. Sería una atipicidad sobrevenida a la ejecución de los hechos (...) la regularización sigue siendo excusa absolutoria. Lo que elimina es la punibilidad.” Op.Cit.Pág.549-550

²¹⁹⁶ La Exposición de motivos de la LO 2/2012, de 27 de diciembre justificaría que, “esta nueva configuración legal de la regularización tributaria como el reverso del delito que neutraliza completamente el desvalor de la conducta y el desvalor del resultado, se considera que la regularización de la situación tributaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo delictivo que anuda a ese retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal.” Desde esta perspectiva entiende CALVO VERGEZ, J.(2013) que “[S]e permite así que la Administración tributaria pueda entrar a estimar que existe una regularización voluntaria completa de la situación tributaria. No sería pues necesario entrar a precisar si existe o no excusa absolutoria penal, al autorizarse a la Administración tributaria para entrar a estimar si existe o no una regularización voluntaria

Para DIEZ LIRIO, la reforma operada por la LO 7/2012, modificó la naturaleza jurídica de la regularización, puesto que desde *“una perspectiva dogmática es difícil asumir que la reparación integral del perjuicio pueda ser considerado como un supuesto de exclusión de la antijuridicidad, como si de una causa de justificación «a posteriori» se tratase, olvidando que el comportamiento antijurídico ya se ha materializado previamente a través de la defraudación inicial”*. De esta forma y según el Autor, la regularización no formaba parte de la estructura del tipo -como señalaba el Anteproyecto- de modo que la consumación del delito quedara condicionada a la concurrencia *“del binomio defraudación-falta de regularización”*, dado que la redacción definitiva del artículo 305 del CP(2012) contemplaría *“la regularización de la situación tributaria como una salvedad de la penalidad prevista”* sin que *“la eliminación del injusto”* que proclamaba el Preámbulo del Anteproyecto *“haya quedado reflejada”* en el precepto²¹⁹⁷. En este sentido, y como señala ESPIGADO GUEDES, lo dispuesto en el art. 305.4 CP era una excusa absolutoria que *“no podía definirse como un pleno retorno a la legalidad, pues el bien jurídico, entendido como el interés patrimonial de Hacienda en la recaudación en fase de liquidación de tributos, ya había quedado lesionado con la consumación del delito fiscal, que no se desconsuma ni se revierte con la regularización por el mero hecho de que las autoridades públicas no se hubieran percatado de dicha consumación. La conducta del arrepentido seguía siendo, por tanto, un hecho típico, antijurídico y culpable, aunque no punible por meras razones de política criminal.”*²¹⁹⁸

Para nosotros y, por cuanto venimos analizando en la conexión entre el procedimiento y el proceso²¹⁹⁹, el legislador trató de dar una solución que, si bien de difícil encaje dogmático, tenía como única finalidad liberar a la Administración tributaria de practicar el traslado del tanto de culpa, de «estimar» completa la regularización practicada por el contribuyente²²⁰⁰; cuestión que de otra parte, confería a la Administración no solo

completa administrativa, no quedando obligada en dicho caso a denunciar, aunque haya apreciado la concurrencia de indicios de delito.” Op.Cit.II.Pág.4

²¹⁹⁷ Como señala el DIEZ LIRIO, L.C.(2013) “En buena lógica, sólo es posible reparar lo que previamente ha sido dañado; por ello, no deja de ser un contrasentido que la reparación integral del perjuicio causado también se incluya dentro de la estructura del delito, pues si bien tal medida incide sustancialmente sobre los efectos de la infracción, no por ello debe formar parte del tipo penal, salvo que se recurra a una construcción artificiosa.” Op.Cit.Pág.3-4

²¹⁹⁸ ESPIGADO GUEDES, D.(2017) *«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absolutoria en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017*. Pág.1

²¹⁹⁹ Sin pretender un análisis detallado de la regularización, más allá de lo que entendemos afecta a la conexión entre el procedimiento y el proceso.

²²⁰⁰ Como señala MONTERO DOMINGUEZ, A. La exoneración de la responsabilidad penal, requería la participación de los Tribunales jurisdiccionales penales “lo que en términos de eficiencia del funcionamiento de la Administración Tributaria y de la Administración de Justicia resultaba criticable habida cuenta de la regularización efectuada por el contribuyente ex post a la comisión del delito de hacer que los procedimientos penales de obligado inicio estén abocados a su archivo.” Op.Cit.Pág.8.

una competencia típica del Juez penal²²⁰¹, sino la posibilidad de utilizar la regularización como fórmula de negociación que evitara al contribuyente tener que enfrentarse a un proceso penal²²⁰².

No obstante todo lo anterior, la polémica estaría servida, desde el momento en que tanto sería posible considerar la regularización como ser un elemento del tipo, o bien, como una cuestión ligada exclusivamente al ámbito de la punibilidad, posiciones que dependiendo de su aceptación, indudablemente afectarán al momento en que se deberá considerar consumado el delito, y por tanto a la prescripción de éste.

III.III.- La liquidación de la cuota vinculada al delito, previa o posterior a la conexión entre el procedimiento y el proceso.

La regulación de la conexión entre el procedimiento y el proceso, como señala RUIZ GARCIA “*ha sufrido en nuestro ordenamiento una evolución pendular*”²²⁰³, oscilando desde la incomunicación de causas posiblemente delictivas, a la comunicación (LMURF) por causas objetivas de procedibilidad, centrando su radio durante treinta años (LGT 1985-2003) en un requisito subjetivo de procedibilidad, hasta detenerse (CP 2012, LGT 2015) en la causa que en sus orígenes impulsó este movimiento, que no era otra que la vertiente material el principio *non bis in idem*²²⁰⁴, permitiendo ahora si desligar el aspecto liquidatorio²²⁰⁵, con la única finalidad de propiciar la acción recaudatoria²²⁰⁶.

²²⁰¹ Como consecuencia de la decisión del pre-legislador, que justificaba la medida en la solicitud de la Fiscalía de “una modificación para evitar el colapso de los tribunales”, debido a los efectos derivados de la inclusión de la regularización en el CP(2010) como causa de exclusión de la responsabilidad penal. DSCD, de 30 de octubre de 2012. Pág.24

²²⁰² Señalaba GARCIA AÑOVEROS,J.(1992) que la línea que separa la infracción tributaria del delito está en manos de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, siendo perseguido el delito cuando la Administración lo ve oportuno, lo que deviene en “un eficaz instrumento de convicción, cuando no de negociación, en las tareas de la Administración financiera que conducen a la emisión de actos administrativos de liquidación.” Op.Cit.Pág.613

²²⁰³ Vid. RUIZ GARCIA,J.R.(2011) Op.Cit.Pág.752 y ss. Para RANCAÑO MARTIN, A.(2014) “...se ha evolucionado desde la necesaria firmeza del procedimiento administrativo de liquidación hasta la no paralización del procedimiento de liquidación y cobro, la introducción de excusas absolutorias mediante la regularización, creación de tipos agravados y otra serie de medidas tendentes a superar las deficiencias técnicas en la configuración de los distintos tipos penales.” *El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario*. Pág.1

²²⁰⁴ El Artículo Segundo del RD Ley 6/1977, de 25 de enero -BOE N°34, de 9 de febrero- establecía “No se impondrán conjuntamente sanciones gubernativas y sanciones penales por unos mismos hechos. Cuando los actos contrarios al orden público puedan revestir caracteres de delito, las Autoridades gubernativas enviarán a la judicial competente los antecedentes necesarios y las actuaciones practicadas para que ésta proceda a su enjuiciamiento.”

²²⁰⁵ Considera IGLESIAS CAPELLAS,I.(2013) que por fin, “se da un paso decisivo en el sentido de desvincular la tutela penal de los hechos económicos de la Hacienda Pública de la autotutela administrativa del crédito tributario.” *Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria*. Pág.34

Un primer acercamiento a la liquidación previa al traslado de las actuaciones a la Jurisdicción penal²²⁰⁷, vendría en nuestra opinión, de la mano del artículo 180.1 de la LGT(2003), una vez separados y regulados los procedimientos, así como excluida la sanción del concepto de deuda tributaria, al no quedar establecido con carácter expreso - pese a la oportunidad del legislador- la paralización de las actuaciones en sede del procedimiento de liquidación, cuestión que permitía interpretar que el traslado del tanto de culpa se produciría una vez que, iniciado, instruido y resuelto el procedimiento de liquidación e, iniciado e instruido el sancionador, sería la «consideración» de la conducta del sujeto lo que llevaría a «estimar» a la Administración si la infracción pudiera ser delictiva, momento que en procedería la conexión entre el procedimiento y el proceso²²⁰⁸.

Un paso en esta dirección²²⁰⁹, quedaría reflejado en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de 2007, de modificación del Código Penal, al señalar que *“el objetivo de la reforma es 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”*²²¹⁰, siendo - sin mención o desarrollo alguno en el articulado de la LO 5/2010,

²²⁰⁶ Este giro en las relaciones entre el procedimiento y el proceso, y como bien señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) “por mucho que suponga una nueva visión de las relaciones entre procedimiento y proceso, no condiciona ni resuelve la problemática que envuelve el tránsito entre una y otra instrucción, sencillamente porque no era el objetivo de la reforma, puesto que éste, por paradójico que parezca, no es otro que el estrictamente recaudador.” Op.Cit.Pág.2

²²⁰⁷ La que consideramos que, en ciertas circunstancias, hubiera podido producirse desde la supresión del requisito de procedibilidad, como venimos dando cuenta a lo largo de nuestro trabajo, pese a la voluntad de la Administración de omitir ésta. Vid. el Apartado IV de la Tercera Parte de nuestro trabajo.

²²⁰⁸ Como indica RANCAÑO MARTIN, M.A.(2014) “Se puede entender que la paralización del procedimiento administrativo a que se refiere este precepto alcanza al procedimiento sancionador, pero no al procedimiento de liquidación y cobro de la deuda tributaria (...) Para otro sector de la doctrina, la interpretación más adecuada a las relaciones entre el proceso penal y el procedimiento inspector es la de paralizar este último, con la posibilidad de dictar el correspondiente liquidación de forma previa o simultánea a la remisión del expediente, cuando se disponga de los medios de prueba suficientes.” Op.Cit Pág.6.

²²⁰⁹ Pese a la consolidada Jurisprudencia del Tribunal Supremo -Vid. el Apartado VI.- de la Tercera Parte de nuestro trabajo-, en relación a la competencia para establecer la cuota defraudada -entre otras anteriores-Sentencia de 10 julio 2006 -Pte. Monterde Ferre,F., EDJ 2006/282122, FDº17- “...la cuantía de la deuda tributaria, la fijación de la cuota defraudada, como elemento objetivo del delito, deba ser fijada dentro del proceso penal, no correspondiendo efectuarlo a la Administración Tributaria...”; con posterioridad, Sentencia de 17 de enero de 2011 -Pte. Prego de Oliver y Tolivar, A. EDJ 2011/4323, FDº2 “la jurisprudencia de esta Sala, viene declarando reiteradamente que, en los supuestos de delito fiscal, la deuda tributaria es la que se fija en la sentencia penal, pues la que se fija en el expediente administrativo no pasa al debate judicial como un dato predeterminado e invariable, inmune a la contradicción procesal...”; Sentencia de 5 de diciembre de 2012 -Pte. Berdugo y Gómez de la Torre, J.R., EDJ 2012/298612, FDº23- “La determinación del importe de la cuantía defraudada, por tanto, es competencia única y exclusiva de los Tribunales de Justicia, quienes han de proceder a fijar el importe de la defraudación, si esta existe, mediante la aplicación de la legislación fiscal vigente, pero sin vinculación alguna a cualquier otro criterio distinto de la Ley; posición que en los mismos términos reitera la de 18 de enero de 2016 -Pte Andrés Ibáñez, P., EDJ 2016/7328- en su FDº3.

²²¹⁰ BOCGCD, de 15 de enero de 2007, Proyecto de Ley 121/000119. Pág.11. La primera duda que surge tras esta afirmación, es si lo que el pre-legislador quiere decir es que, se practique la liquidación pese a la sospecha o indicio, o bien, que se presente la denuncia, y posteriormente se practique la liquidación. En la primera, la liquidación daría lugar a la finalización de las actuaciones de comprobación e investigación, quedando en su caso por ajustar la liquidación provisional conforme al dictado de la sentencia; en la segunda, el procedimiento de comprobación e investigación no se paraliza o suspende, una vez presentada la denuncia, sino que puede continuar hasta la liquidación.

de 22 de junio- la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la que comenzara a situar los escenarios en que la Administración tributaria “podrá” emitir una liquidación con carácter previo al traslado del tanto de culpa; decisión del legislador que vendría precedida de la incorporación -Disposición Final primera del RD Ley 12/2012- al artículo 180 de la LGT(2003) de un apartado segundo, por el que se liberaba a la Administración tributaria de practicar el traslado del tanto de culpa, que si bien, quedaba referido a los supuestos de regularización, introduciría en el mecanismo de la conexión entre el procedimiento y el proceso la expresión: “*la Administración podrá continuar con el procedimiento administrativo*”.²²¹¹

Establece el apartado quinto del artículo 305 del CP(2012):

“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar de forma separada, por una parte los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.

La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal.

La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria.

Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.”

Como punto de partida de nuestro análisis es preciso situar si la liquidación propuesta en el artículo 305.5 CP(2012), en relación al art.180.1 LGT(2003) -llamado con carácter general a conectar el procedimiento y el proceso-, lo que viene a permitir es una liquidación, con los requisitos y efectos que para ésta establece el Ordenamiento tributario, o en su caso, lo que se debe considerar, es si el artículo 305.5 del CP(2012) lo que viene a establecer es un procedimiento administrativo distinto al regulado por las normas y

²²¹¹ Si concretamos, como señala el legislador en la E.M. de la LO 7/2012, el incremento de “la eficacia de la actuación de control de la Administración” en situaciones de posible delito fiscal, observamos que, se le reconocen -LO 5/2010, de 22 de junio- funciones recaudatorias sobre la responsabilidad civil -y multas establecidas en Sentencia, competencia para determinar el alcance de la responsabilidad penal tras la regularización practicada por el contribuyente -art. 180.2 LGT(2003), RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo-, posibilidad de adoptar medidas cautelares -art.81.8 LGT(2003), L 7/2012, 29 de octubre-, competencias de investigación patrimonial -D.A. 19ª LGT(2003), L 7/2012, de 29 de octubre-, y posibilidad de practicar liquidación ante una vez advertida la sospecha o indicio delictivo -art.305.5 CP(2012).

reglamentos tributarios, como anexo al proceso, y bajo la competencia y supervisión del Órgano penal.

Tal y como situamos en el Apartado VI.- de la Quinta parte de nuestro trabajo, tanto el procedimiento de liquidación como el sancionador, podrían ver alterado su normal desarrollo y desenlace ante situaciones de delito contra la Hacienda Pública, en función del momento en que la Administración tributaria tuviera conocimiento de la *noticia criminis*. Partíamos entonces de la literalidad del artículo 180.1 de la LGT que establecía la suspensión del procedimiento, una vez practicado el traslado o remisión de las actuaciones, siempre que la Administración hubiera «estimado» que la “*infracción pudiera ser constitutiva de delito*”, lo que en primer lugar ponía de manifiesto que, el indicio o sospecha, no eran causas suficientes para paralizar las actuaciones y proceder con el traslado, para en segundo lugar, y con motivo de la separación de procedimientos, acudir al inicio y desarrollo de un procedimiento sancionador²²¹², en el que una vez sustanciada la conducta del contribuyente, el elemento subjetivo que participara en la infracción tributaria -superando la simple negligencia- permitiera «considerar» que, junto a la cuantía liquidada que superase el umbral económico del tipo penal, los hechos, hacían posible «estimar» que el contribuyente no habría incurrido en una infracción tributaria, susceptible de sanción, sino de un delito contra la Hacienda Pública merecedor de condena.

En esta situación, la norma reglamentaria de desarrollo -Art.32 RGST(2004)- provocaba -bajo nuestra apreciación- una distorsión en el esquema procedimental que tanto la LGT(2003) como el RGGI(2007) establecían, en relación al procedimiento de aplicación de los tributos, adelantando los actuaciones propias del procedimiento sancionador a las actuaciones de regularización, a través de un procedimiento *ad intra* y paralelo al tributario que, instruido sin la participación del contribuyente, sería el que marcaría los tiempos para la conexión entre el procedimiento y el proceso. De esta forma, el procedimiento de aplicación de los tributos proporcionaría las diligencias en la que constarían los hechos de apariencia delictiva, y del procedimiento *ad intra* surgiría un informe con los motivos por los que la Administración «estimaba» la concurrencia delictiva, sin que en ningún caso,

²²¹² Así se presentaba en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria (IEF 2001) “teniendo en cuenta que hoy existe un procedimiento sancionador separado e independiente”, al proponer que, “la comprobación e inspección continúe hasta la determinación de la cuota tributaria. Una vez iniciado el procedimiento sancionador, será en el mismo donde, estimada, en su caso, la culpabilidad y apreciando que puede existir un delito contra la Hacienda Pública, se suspenda el procedimiento y se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente. Esta opción encuentra su fundamento en la necesidad de llegar a cuantificar el elemento objetivo del delito, según prevé el Código Penal...” Pág.206-207

estos documentos de la Inspección de los Tributos, tuvieran los efectos liquidatorios necesarios que permitieran iniciar la acción recaudatoria²²¹³.

Lo dispuesto por el artículo 305.5 del CP(2012), en principio, podría venir a contestar la duda interpretativa del artículo 180.1 de la LGT(2003)²²¹⁴, es decir que la Administración, instruido el procedimiento de regularización y pese a la advertencia de sospechas o indicios, podía proceder con la practica de la liquidación²²¹⁵. Esta posibilidad no obstante, no debió confundirse -que entendemos es lo que se hizo- con una habilitación de las facultades y competencias de la Inspección de los Tributos, que le permita suplantar las competencias investigadoras de los órganos de la Jurisdicción penal, como tampoco debía confundirse en este sentido con la obligación de continuar las actuaciones con el objetivo de practicar la liquidación de la «cuota defraudada»²²¹⁶, sino al contrario y desde nuestra posición, lo único que permitía era emitir la liquidación resultante del procedimiento de regularización tributaria, siempre y cuando se tuvieran elementos suficientes para su práctica, pese a la concurrencia de sospechas e indicios delictivos, que por si solas, no permitían conectar el procedimiento y el proceso²²¹⁷; cuestión que de otro

²²¹³ Conforme al inicio, instrucción y resolución que establecíamos -Apartado VI.- de la Quinta parte- sobre cada procedimiento, entendimos con carácter general -sin entrar en la renuncia a la tramitación separada- que antes del inicio del sancionador, debería existir una liquidación, si bien en la práctica, y ante supuestos de delito contra la Hacienda Pública, esta liquidación no se producía.

²²¹⁴ Para RUIZ GARCIA,J.R.(2013) las consecuencias y mandatos jurídicos del artículo 305.5 del CP(2012) y del artículo 180.1 de la LGT(2003) son distintos, puesto que “el artículo 180.1 de la LGT obliga a pasar el traslado del tanto de culpa al órgano judicial, con la consiguiente remisión del expediente, y a paralizar el expediente administrativo. Por su parte el artículo, el artículo 305.5 del CP se limita a facultar a la Administración a practicar la liquidación que proceda.” *Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Revista de contabilidad y tributación.* Pág.63

²²¹⁵ Ya señaló FALCON y TELLAR (2011) en relación a - art.305.5 del CP(2010)- «la deuda que la Administración no haya podido liquidar» que “si bien la remisión del tanto de culpa al juez penal interrumpe la prescripción tanto del derecho a liquidar -art.68.1.b) LGT- como de las infracciones administrativas - art.189.3.b) LGT-, sin embargo la Ley General Tributaria solo ordena paralizar expresamente el procedimiento sancionador (art.180.1) y no el procedimiento inspector.” Op.Cit.Pág.3

²²¹⁶ Podrá liquidar la «cuota tributaria» que considere vinculada al delito, pero no la «cuota defraudada» cuya competencia corresponde en exclusiva al Juez o Tribunal Penal.

²²¹⁷ La doctrina -por todos LOPEZ MARTINEZ,J.(2016)-, a la que nos sumamos, considera que la Administración está “obligada a realizar la denuncia desde el mismo momento en que tuviese indicios - *noticia criminis*- de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, en cumplimiento de las exigencias constitucionales.” Estos principios constitucionales quedaron situados, primero en STC Nº2/1981, de 30 de enero, al establecer que -FDº4- “El principio general del derecho conocido por «non bis in idem» supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones -administrativa y penal- en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración -relación de funcionario, servicio público, concesionario, etc....- que justificase el ejercicio del «ius puniendi» por los Tribunales y a su vez de la potestad sancionadora de la Administración; y segundo, en la STC Nº 77/1983, de 3 de octubre, en la que se establece que, los límites de la potestad sancionadora (art.25 CE) que dimanen del principio de legalidad de las infracciones y sanciones -FDº2- “se transforman en derechos subjetivos” de los ciudadanos “y consisten en no sufrir sanciones sino en los casos en los que legalmente prevenidos y de autoridades que legalmente puedan imponerlas”, límites que el TC establecía -FDº3- a partir de la “subordinación de los actos de la Administración de imposición de sanciones a la Autoridad judicial” ante “la imposibilidad de que los órganos

lado no era sino lo que venimos manteniendo a lo largo de nuestro trabajo, entendiendo que la emisión de una liquidación respondía a lo que pudiera ser uno de los elementos del delito, manteniendo ésta una situación de pendencia en relación al requisito subjetivo que, debería ser «considerado» entendemos, en sede del procedimiento sancionador, antes de su traslado a la Jurisdicción penal.

Situada la cuestión en los términos anteriores, procede analizar el artículo 305.5 del CP(2012) en los tiempos que marca su redacción, para tratar de establecer el alcance del mandato que, en relación a la norma tributaria de referencia, incide en la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

La Administración, apreciados indicios de delito contra la Hacienda Pública “*podrá liquidar de forma separada*” los conceptos y cuantías “*que se encuentren vinculados con el posible delito*”, de aquellos otros que la Administración, no considere vinculados con el posible delito²²¹⁸. La dicción del nuevo precepto penal daba lugar a diversas interpretaciones, entre las que centramos en las siguientes:

Primera.- Que la Administración, una vez apreciado los indicios, deba continuar sus actuaciones hasta el momento en que «pueda» practicar una liquidación²²¹⁹.

de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores, en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal o las leyes penales especiales, mientras la Autoridad judicial no se haya pronunciado sobre ellos” Del Autor citado, *Vid. Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal*. Pág.368. A pesar de lo anterior, el legislador no establece la comunicación de actuaciones con motivo de la sospecha o indicio, sino a partir de que “la infracción pudiera ser constitutiva de delito”. Esta diferencia, como hemos puesto de manifiesto en otras partes de nuestro trabajo -*Vid. Apartado III.I.- de la Cuarta Parte-*, obedecía como señala la Fiscalía General del Estado en su Informe de 22 de mayo de 1995 a que “la decisión de la Administración Tributaria de remitir un expediente al fiscal o a la Autoridad Judicial (...) no puede ser concebido como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida”, al igual que obedecía a una cuestión de índole procesal, desde el momento en que el traslado del tanto de culpa, sin una cierta concreción impediría dirigir el procedimiento contra el presunto culpable -lo que podría incidir en materia de prescripción penal,- al igual que la ausencia de concreción, podría significar la devolución de la causa por parte del Juez de instrucción. Sobre las estas últimas, *Vid. Apartado II.IV.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo*.

²²¹⁸ Como define RUIZ GARCIA,J.R.(2013) “[L]a finalidad del precepto es evidente; se pretende encapsular la liquidación correspondiente a la parte de la obligación tributaria no vinculada con el delito para que su ejecución no se vea afectada por la tramitación del proceso penal.” *Op.Cit.*Pág.73

²²¹⁹ Se ha de observar que, la intención que el pre-legislador mostraba en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de 2007, se proyectaba hacia la «liquidación» y «recaudación», sin hacer referencia a la instrucción del procedimiento, de lo que entendemos se pretendía, no la continuación del procedimiento de comprobación e investigación una vez advertida la sospecha o indicio, sino que, estando el procedimiento en fase de liquidación, ésta se practicara pese a la sospecha o indicio advertido; motivo por el cual entendemos que en la E.M. de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, desaparece esta expresión, quedando enfocada la cuestión hacia la no paralización del “procedimiento administrativo de cobro de la deuda”, lo que inevitablemente requiere la práctica de una liquidación tributaria previa. *Vid. Apartado VI.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo*, en relación a la fase de liquidación del procedimiento de comprobación e investigación.

Desde esta posición es evidente que la Administración sería consciente de la posible trascendencia penal de los hechos antes incluso del momento de cuantificar la posible regularización, lo que en buena lógica aconsejaría que estas circunstancias, o bien se deberían de haber manifestado al contribuyente en su momento, o bien deberían de ser comunicadas al instante de notificar la liquidación provisional, lo que por idéntico motivo - en cualquiera de las dos situaciones anteriores- podría haber quedado justificada la suspensión de las actuaciones; cuestión ésta última que sin embargo, no está prevista en la LGT(2003), ni en el RGGI(2007), dado que la única previsión que suspende el procedimiento administrativo procede tras la práctica del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones²²²⁰. No obstante, si ha sido respetada la finalidad y el objetivo del procedimiento de regularización durante su instrucción, la continuación de las actuaciones hasta que la Administración practique la liquidación, no debería suponer problema alguno, siempre que como ya consideramos en un apartado anterior²²²¹, los documentos y manifestaciones que el contribuyente haya aportado, queden debidamente identificados en las diligencias extendidas durante el procedimiento, y éstos, sean utilizados con el único propósito de regularizar la situación tributaria del contribuyente. En este sentido, y como señala RUIZ GARCIA el problema no se presenta en la liquidación que se practique sino en *“las actuaciones necesarias para practicar la liquidación”*²²²² teniendo en cuenta que las pruebas que permitan la práctica de ésta pueden haber *“sido obtenidos en el procedimiento inspector por medios incompatibles con la naturaleza del proceso penal.”* Por tanto, el

²²²⁰ En este sentido y como explica CALVO VERGEZ,J.(2013) “de la rúbrica del art. 180.1 LGT y de su ubicación sistemática dentro de los principios de la potestad sancionadora se desprende que la referencia efectuada a la necesidad de paralizar el procedimiento alude exclusivamente al procedimiento sancionador y no al procedimiento de liquidación” pese a que el artículo 150.4 de la LGT(2003) establezca que “la remisión del tanto de culpa se considera como un supuesto de interrupción justificada que habilita (en el supuesto de que la interrupción efectivamente se produzca y, recayendo sentencia absolutoria, el procedimiento continúe sobre la base de los hechos declarados probados) para ampliar el plazo de inspección en otros doce meses, ello no implica en ningún caso que la Administración quede obligada a interrumpir el procedimiento administrativo de liquidación. Simplemente se suspenderá el plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras, cuyo cómputo se reanudará, no apreciándose la existencia de delito, a partir del momento en que se tenga conocimiento de la correspondiente resolución.” Op.Cit.Pág.7-8. En el mismo sentido se pronuncia IGLESIAS CAPELLAS,J.(2013), Op.Cit.Pág.17. Para FALCON y TELLA,R.(2011) debería ser la Agencia Tributaria “la que debería valorar si la decisión que se adoptara en vía penal tenía o no influencia decisiva en la procedencia o en la cuantía de la liquidación y si el resultado era positivo, la administración debería paralizar el procedimiento de liquidación.” Op.Cit.Pág.4

²²²¹ Vid. el Apartado VII.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²²²² Como diferencia el Autor, el derecho positivo y la LECrim “conciben la formulación de la denuncia no como una facultad discrecional del sujeto que tenga conocimiento de los hechos, sino como un deber” lo que implica que “su cumplimiento deba efectuarse en un determinado momento, y por lo tanto no pueda retrasarse”. Así, señala el RUIZ GARCIA,J.R.(2013) que “la complejidad de la figura delictiva, la organización jerárquica de la Administración tributaria y el respeto a los derechos del particular justifican que la Administración realice las actuaciones necesarias para evitar la presentación de denuncias infundadas”, pero como bien señala el Autor “estas actuaciones solo pueden estar justificadas para cumplir la finalidad que le es propia, y no pueden estar subordinadas a las estrictamente recaudatorias.” Op.Cit.Pág.63-64.

problema no es tanto la liquidación, sino la no observación, no solo de los derechos del contribuyente en el procedimiento tributario, sino la no observación de los principios que informan el proceso penal, que es donde en definitiva pudiera sustanciarse la naturaleza delictiva de la cuota determinada en la liquidación²²²³. Lo anterior, permitiría situar el problema no en sede tributaria, sino en sede penal, debiendo ser el Órgano instructor -o posterior Juez o Tribunal Penal-, y en todo caso el Ministerio Fiscal²²²⁴, los que determinen si los documentos y manifestaciones del contribuyente incorporados por la Administración al expediente administrativo que traslada, permiten su utilización para argumentar una posible culpabilidad y punibilidad, o si por el contrario y, a la vista del momento procedimental en que fueron requeridos, los motivos de su solicitud y, las actuaciones de la Administración una vez conocidos éstos, hubieran exigido adelantar al procedimiento alguno de los principios del proceso, advirtiéndolo al contribuyente que la noticia acaecida, pudiera tener trascendencia penal.

De esta forma, la intención del legislador dirigida a *“incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal”*, que entendemos referido al procedimiento administrativo de recaudación, como a *“eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario”* que no responde sino a la regularización tributaria, excluyen inicialmente cualquier referencia al posterior debate culpabilístico y punitivo de los hechos. A partir de aquí, la incidencia que el pronunciamiento penal pueda proyectar sobre la liquidación emitida por la Administración de forma previa al proceso, será una cuestión que podría repercutir *a posteriori* en la posible revisión de ésta, conforme a las normas tributarias que regulan las liquidaciones provisionales²²²⁵.

Esta primera interpretación del artículo 305.5 del CP(2012), consideramos que se limita a ratificar lo que en nuestra opinión ya permitía el artículo 180.1 de la LGT(2003),

²²²³ Esto entendemos, es lo que nos advierte LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) cuando afirma que *“la verdadera dimensión de la problemática (...) no reside tanto en las conexiones objetivas que el umbral económico del tipo penal proyectará sobre ambas instrucciones, como en el hecho de que el procedimiento administrativo y el proceso no solo tienen finalidades diferentes, sino que se rigen por normas, técnicas y principios que en ocasiones puede ser difícilmente conciliables. Op.Cit.Pág.2*

²²²⁴ Como señala ya señalara COLLADO YURRITA,P.(1996) el Ministerio Fiscal debe dirigir su atención a *“averiguar si los principios y derechos constitucionales de carácter procesal penal se han respetado o no durante la etapa de formación de la voluntad administrativa, ya que toda la actuación de la Administración va a tener una trascendencia procesal.” Op.Cit.Pág.94*

²²²⁵ *Vid.* en este sentido el Apartado V.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo. Para RANCAÑO MARTIN,M.A.(2014) *“[L]a Ley General Tributaria, en su art. 101.4 prevé que podrán dictarse liquidaciones provisionales en el procedimiento de inspección, entre otros, en los supuestos en que existan elementos de la obligación tributaria cuya comprobación con carácter definitivo no hubiera sido posible durante el procedimiento, en los términos que se establezcan reglamentariamente, por lo que, en principio, la LGT da cobertura a la práctica de liquidaciones provisionales.” Op.Cit.Pág.7*

como es practicar una liquidación, si los elementos de los que dispone la Administración permiten su práctica, y suspender la resolución del procedimiento sancionador, de acuerdo a la preferencia de la Jurisdicción penal en materia punitiva, frente a la sancionadora administrativa²²²⁶. En este sentido, se debe tener en cuenta que el artículo 305.5 del CP(2012) no hace referencia a la paralización de actuaciones ante la noticia críminis²²²⁷, sino que al contrario permite, practicar la liquidación resultante del procedimiento de comprobación e investigación, a la vez que se refiere a “*el posible delito contra la Hacienda Pública*” y no, a la liquidación de la cuota resultante de un hecho delictivo. Por este motivo y, si permanecemos por un instante en «los tiempos» que marca la redacción del precepto penal, es posible deducir conforme a la expresión “*seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal*”, que el legislador penal no está reclamando de forma inmediata el traslado del tanto de culpa²²²⁸ una vez practicada la liquidación, sino que únicamente se refiere a que el procedimiento tributario -siempre que los hechos lo permitan- «podrá» alcanzar su fase de resolución²²²⁹, de modo que, no solo es posible el inicio del procedimiento de recaudación de acuerdo a la “*tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria*” sino que además, y al utilizar la expresión, “*el posible delito*”, no es descartable que la Administración pueda iniciar el procedimiento sancionador para, una vez establecida una cuota superior al umbral económico establecido en el tipo penal, instruir si la conducta del contribuyente permite «considerar» la suficiencia subjetiva que conlleva a «estimar» la posibilidad delictiva²²³⁰; siendo así, los tiempos marcados por la norma penal cuadran milimétricamente, puesto que será en el

²²²⁶ Para BERTRAN GIRON,F.(2012) en relación a la liquidación de la cuota no vinculada al delito “tanto el artículo 101.4 de la Ley general tributaria como el artículo 190.3 del Real decreto 1065/2007, de 27 de julio, permiten que pueda la Administración Tributaria practicar una liquidación provisional e estos supuestos, lo que permite entender que en este punto la norma fiscal se encontraría «adaptada» a las previsiones del proyecto del reforma del Código penal.” En relación a la cuota vinculada al delito, “hasta tanto no se produzca la eventual reforma de la LGT y del Real Decreto 1065/2007, habrá que paralizar el procedimiento administrativo de comprobación e investigación en virtud del artículo 180 de la Ley.” Op.Cit.Pág.21

²²²⁷ Con lo que podría afirmarse que lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP(2012) es contrario a lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim, que exige, una vez advertida la “*noticia*” delictiva, su denuncia “*inmediata*.”

²²²⁸ Como advierte RUIZ GARCIA,J.R.(2013) el tenor literal del artículo 305.5 del CP “vincula la liquidación únicamente a la existencia de indicios de haberse cometido el delito, pero guarda silencio sobre la relación con el pase del tanto de culpa a la jurisdicción y la paralización del procedimiento.” Op.Cit.Pág.70

²²²⁹ Entiende IGLESIAS CAPELLAS,J.(2013) que “si la denuncia se presenta una vez finalizada la comprobación de la situación tributaria del contribuyente, no hay razón procesal que impida la practica de la correspondiente liquidación tributaria, ni el inicio del procedimiento de recaudación.” Op.Cit.Pág.36

²²³⁰ Es posible de esta forma que el legislador penal, y una vez que ha reconocido la competencia que el artículo 180.2 de la LGT(2003) otorga a la Administración en situaciones de regularización voluntaria, esté igualmente reconociendo la posibilidad de que, una vez practicada la liquidación, continúen las actuaciones “que al efecto establezca la norma tributaria” al objeto de descartar la posible responsabilidad del sujeto, mas allá de la simple negligencia.

proceso, donde se establezca en primer lugar si el importe liquidado por la Administración, una vez tamizado por los principios del Ordenamiento penal y bajo las reglas del proceso, permite establecer una cuota defraudada por importe superior al exigido en el tipo penal, para en segundo lugar establecer si la conducta del sujeto se ajusta a ese plus de voluntad que ha de concurrir como elemento del tipo delictivo, y que en el sancionador tributario se ha «considerado» que supera la simple negligencia.

Una vez practicada la liquidación, estimada la posibilidad delictiva, y trasladadas las actuaciones, en primer lugar y salvo que el Juez penal -de oficio o a instancia de parte- “*hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución*”, la Administración seguirá sus actuaciones de recaudación, tal y como regula la norma tributaria, lo que no es óbice para que el contribuyente recurra a los mecanismos de revisión administrativa que, simultanearían la fase de instrucción penal con la vía económica-administrativa²²³¹, de modo que llegados a la conclusión de la primera -o durante la sustanciación de ésta- pudiera ser planteada la suspensión del proceso penal, por motivo de la prejudicialidad devolutiva, al existir la posibilidad de recurrir el acto de liquidación ante la Jurisdicción contenciosa- administrativa²²³².

Segunda.- Que la Administración formule la denuncia y continúe sus actuaciones con la finalidad de practicar la liquidación.

Desde esta interpretación se podría deducir que el artículo 305.5 del CP establece un procedimiento administrativo -distinto al de comprobación e investigación- como anexo al proceso penal, en el que la Administración practica una liquidación bajo la supervisión del órgano jurisdiccional. En cierta forma y como señala RUIZ GARCIA, confirmaría la tesis que defiende que, la paralización del procedimiento administrativo no alcanza -

²²³¹ Es posible que, bajo una interpretación teleológica, como propone RUIZ GARCIA, J.R. (2013) “la paralización debe afectar a los restantes procedimientos administrativos, que traigan causa del procedimiento inspector o sancionador” lo que podría impedir “la iniciación y posterior tramitación del procedimiento para resolver la reclamación económica administrativa (...) lo que impediría a su vez la posibilidad de interponer recurso contencioso administrativo.” No obstante, por ahora, y si nos ceñimos a la literalidad del precepto penal, “los concepto y cuantías (*no la liquidación*) vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria”, y esta normativa permite, una vez notificado el acto administrativo, acudir a la revisión administrativa. Se debe tener en cuenta además, y si se mantiene el respeto predicado hacia la separación de procedimientos, que el objeto de debate en la revisión administrativa no sería una cuestión sancionadora o punitiva, sino una cuestión de técnica tributaria, que en cualquier caso, se debería ajustar en los términos punitivos que pudieran resultar del pronunciamiento penal.

²²³² En este sentido y, una vez que existe acto administrativo, si bien sería una cuestión cuyo desarrollo desbordaría el objeto de nuestro trabajo, no consideramos rechazable a priori, iniciar la vía para la protección de los derechos fundamentales, regulada en los artículos 114 y siguientes de la Ley 29/1998, de 23 de julio, reguladora de la Jurisdicción contenciosa administrativa, dado que el acceso al recurso contencioso administrativo -art.25 de la LJCA- requiere de un acto que haya puesto fin a la vía administrativa -Resolución del TEAR o TEAC-, actuaciones que además, no consideramos incompatibles con el inicio de la vía económico-administrativa.

conforme al artículo 180.1 de la LGT(2003)- al de regularización, sino únicamente al sancionador²²³³, lo que entendemos que conllevaría a establecer con carácter previo a cualquier otra consideración que, lo dispuesto en el artículo 180.1 -in fine- LGT(2003), “[L]as actuaciones administrativas realizadas durante el período de suspensión se tendrán por inexistentes”, sería aplicable con carácter exclusivo, no al procedimiento de comprobación e investigación, ni al de recaudación, ni incluso, a la revisión administrativa, sino en exclusiva al procedimiento sancionador²²³⁴.

La posibilidad de continuación de las actuaciones tributarias, una vez practicado el traslado o remisión de las actuaciones, no comulga bajo nuestra opinión, con la finalidad que se pretende desde la norma penal, pese el resto de modificaciones introducidas por el legislador, tanto en la norma penal como en la tributaria, puesto que éstas entendemos que se orientan a las actuaciones que pueden proceder una vez que se haya practicado la liquidación, o bien se hayan iniciado actuaciones procesales sin la participación previa de la Administración tributaria. De esta forma el artículo 81.8 de la LGT(2003) permite “adoptar medidas cautelares de carácter provisional” cuando por “motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito” o bien, cuando el proceso penal se inicie sin una previa actuación tributaria en el momento en que el Ministerio Fiscal incoe “diligencias de investigación” o el Juzgado acuerde “la incoación de diligencias penales.” Si bien el artículo 305.5 CP(2012) no ofrece la suficiente nitidez, para entender que la Administración no pueda proseguir con sus actuaciones una vez formulada la denuncia, no debería redundar lo anterior sino en aquellas actuaciones posteriores a la liquidación y traslado o remisión del expediente, puesto que en caso contrario podrían distinguirse las siguientes situaciones:

1ª.- La emisión de una liquidación posterior a la denuncia, y pese a que “la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria”, implicaría que ésta deba ser trasladada al Juez de Instrucción, con carácter previo al inicio de la fase de recaudación desde el momento en que la denuncia desplaza las competencias hasta entonces tributarias, hacia la Jurisdicción

²²³³ RUIZ GARCIA,J.R.(2013) que realiza, al amparo de esta posición, un análisis comparativo con el procedimiento establecido en la Ordenanza alemana. Op.Cit.Pág.65-66.

²²³⁴ De otra forma, o bien la L. 7/2012, de 29 de octubre, o bien la LO 7/2012, de 27 de diciembre, deberían haber eliminado, o por lo menos matizado esta disposición, que se mantiene en el artículo 180.1 de la LGT(2003) tras la entrada en vigor de las dos anteriores. Como señala RUIZ GARCIA,J.R.(2013) “es lo cierto que la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, de reforma del Código Penal, no ha derogado expresamente ni modificado el contenido del artículo 180.1 de la LGT, lo que plantea dudas sobre su subsistencia y su compatibilidad con el artículo 305.5 del CP.” Op.Cit.Pág.63

penal; por tanto, la posibilidad de iniciar “*las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución*” sería incompatible con una actuación unilateral de la Administración que pretendiera sortear la autorización judicial precisa. De este modo, entendemos que, la emisión de una liquidación de forma posterior a la denuncia, colisionaría con la inmediatez recaudatoria que se pretende, al supeditar ésta a una posible revisión previa del Órgano penal²²³⁵.

2ª.- Las medidas cautelares tienen por finalidad asegurar el eventual cobro de la deuda que surja -o pueda surgir- de la liquidación administrativa, que a su vez queda pendiente del resultado del proceso penal, lo que entendemos no podría producirse en base a una cuantificación, sino de acuerdo al importe que resulte del expediente de regularización²²³⁶. En el mismo sentido, las facultades conferidas a los órganos de recaudación de la AEAT, para investigar -DA.19ª LGT(2003)- “*el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito*”, así como a los informes que puedan emitir en relación a “*la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito*” en primer lugar quedan bajo la supervisión de la autoridad judicial, y en segundo lugar, quedan referidas a las cuantías “*asociadas al delito*” y “*personas relacionadas con el delito*”, lo que permite situar estas actuaciones una vez que ha existido un pronunciamiento jurisdiccional, y no antes, puesto que en otro caso, esta actuaciones habrían quedado señaladas en la LGT(2003), en atención a las cuantías y personas, asociadas o relacionadas «con el presunto delito».

3ª.- La practica de una liquidación posterior al traslado de las actuaciones, sería incompatible con -art.180.1 LGT(2003)- el traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, o de la remisión del expediente al Ministerio Fiscal²²³⁷. Si como señala el artículo

²²³⁵ En este sentido cabrían también advertir que, lo que se estaría tratando de recaudar por la Administración, podría no ser ya la deuda tributaria, sino la posible responsabilidad civil derivada del delito, pese a no existir un pronunciamiento que haya determinado ésta. Lo que también daría lugar a considerar que, lo que se pretende recaudar por la Administración, no es sino el resultado que debe sustanciarse en sede del proceso penal, mediante la contradicción de las pruebas, lo que conllevaría que la recaudación del resultado de una liquidación posterior a la denuncia, homologaría la decisión liquidatoria de la Administración como título ejecutivo sin juicio previo.

²²³⁶ En este sentido, el artículo 81.5 de la LGT(2003) establece que “Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.” Presupuesto que requiere la existencia de “indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado”, y limite establecido en proporción al daño que se trata de evitar y “la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda.”

²²³⁷ Como indica IGLESIAS CAPELLAS,J.(2013) la posibilidad de emitir la liquidación de forma posterior a la formulación de la denuncia supondría que “los órganos de la Inspección podrían desarrollar su actividad investigadora sin restricción de ningún género, con lo cual el obligado tributario debería atender a dos Poderes del Estado” lo que conforme al principio “non bis in idem en su expresión procesal, y el respeto al

32.3 del RGST(2004) “*el jefe del órgano administrativo competente, si aprecia la existencia de un posible delito, deberá remitir el expediente al delegado especial o central o al director del departamento*” los que acordaran “*previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico, la remisión del expediente a la jurisdicción competente o al Ministerio Fiscal*”, quiere decir que el expediente pasa a disposición judicial una vez que, a juicio de la Administración es evidente la existencia delictiva. Bajo esta interpretación y, puesto que una vez practicada la denuncia todas las actuaciones de la Administración quedan bajo la supervisión del Órgano penal, la continuación a los solos efectos liquidatorios, a parte de romper el principio de denuncia penal, que sin duda podría afectar al plazo procesal para dirigir las actuaciones contra el presunto culpable, no sería más que una situación teórica y sin motivo aparente alguno, si se advierte y conoce el desarrollo de los procedimientos tributarios, y particularmente, el desarrollo del procedimiento *ad intra* que conduce a la denuncia²²³⁸.

De forma común a las interpretaciones planteadas y, atendiendo a la intención que el legislador incorpora a la E.M. de la LO 7/2012, de 27 de diciembre, la finalidad de la reforma no es otra que permitir ahora a la Administración, lo que la Jurisprudencia de la Sala Segunda Tribunal Supremo ha venido rechazando desde hace más de tres décadas, como es que la deuda tributaria quede liquidada en sede del procedimiento inspector con carácter previo a la práctica del traslado del tanto de culpa, sin que esta decisión del legislador por otra parte responda, a la posible práctica de la liquidación ya demandada con carácter anterior a la separación de procedimientos -posible para nosotros tras la separación de éstos, y reiterada desde la entrada en vigor de la LGT(2003)- o en su caso, responda a motivos identificados con los distintos problemas que en relación a los derechos del contribuyente se venían observando, sino que como único objetivo persigue dar satisfacción inmediata a la necesidad recaudatoria del Estado. Por el camino, es obvio que no se ha valorado quizás que, la practica de una liquidación pone fin al procedimiento de comprobación e investigación, que la liquidación opera sobre las normas tributarias de prescripción, suspensión y de reanudación de las actuaciones, y que la liquidación, como

derecho fundamental a no declarar contra uno mismo y a la presunción de inocencia, aconsejan la suspensión de la actividad administrativa hasta que concluya la instrucción penal.” Op.Cit.Pág.35-36. Como ya pusimos de manifiesto el Tribunal Supremo (S.18/10/2016, ROJ 4504/2016) no estimó la posibilidad de practicar una liquidación por parte de la Administración, una vez que el proceso penal se encontraba iniciado. Vid. el Apartado V.II.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²²³⁸ Dificil de justificar entendemos que, pese el tránsito del expediente entre los distintos órganos jerárquicos de la Administración, las actuaciones del «órgano administrativamente competente» para estimar la situación delictiva, la solicitud del preceptivo informe por el Delegado o Director a los servicios jurídicos de la AEAT, y la decisión de los anteriores de practicar el traslado de la causa, no vaya acompañada de una liquidación de la deuda tributaria, tal y como ahora permite el artículo 305.5 del CP(2012).

acto administrativo, permite al contribuyente el acceso a los mecanismos de revisión, no solo por motivo de la propia liquidación, sino por motivo de los actos que se dicten durante el desarrollo del procedimiento de recaudación.

III.IV.- Efectos de la liquidación de la deuda tributaria vinculada al posible delito contra la Hacienda Pública.

Dispone el artículo 305.5 del CP(2012) que la liquidación practicada sobre los conceptos y cuantía no vinculados al delito “*seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria*”, mientras que la liquidación de los que se encuentren vinculados al delito “*seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal*”²²³⁹, para lo que el precepto habilita a la Administración, a no paralizar “*la acción de cobro de la deuda tributaria*”, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, acuerde “*la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía.*”

Como primera observación, el artículo 305.5 del CP(2012) parte de la premisa de que los hechos sustanciados en un procedimiento de aplicación de los tributos, pueden ser separados a efectos de emitir liquidaciones independientes, en base a la vinculación o no que puedan tener con respecto al delito. Tomando como referencia cualquiera tributo, será en situaciones muy concretas²²⁴⁰ en las que hipotéticamente sería posible establecer, con la suficiente nitidez, no solo lo que la Administración -de forma discrecional- considere vinculado al supuesto delictivo, sino también la ausencia de cualquier vinculación que los conceptos y cuantías no vinculados al delito puedan guardar en relación a la liquidación que se propone²²⁴¹. Al mismo tiempo, se habrá de acudir al objeto y alcance del procedimiento tributario que se instruye, para determinar si los conceptos y cuantías gozan

²²³⁹ De lo que se podría deducir, como advierte RUIZ GARCIA, J.R.(2013) “que la tramitación que se establezca no será la ordinaria, y que estas liquidaciones no están sujetas al régimen de recursos propios de la liquidación tributaria general (...) quedando al amparo de una situación jurídica especial, porque ni serán directamente impugnables por el sujeto pasivo en las vías económico administrativas y contencioso administrativo...” Op.Cit.Pág.75

²²⁴⁰ Para RANCAÑO MARTÍN,M.A.(2014) “Esta liquidación separada se producirá en los supuestos de tributos periódicos o de declaración periódica, puesto que en los tributos instantáneos la cuantía defraudada se referirá a cada uno de los distintos conceptos por los que un hecho imponible sea susceptible de liquidación. En los tributos periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo y si éste fuera inferior a doce meses, se estará a lo defraudado en el año natural.” Op.Cit.Pág.4

²²⁴¹ Distinción que como señala IGLESIAS CAPELLAS,J.(2013) sería “francamente difícil de realizar, habida cuenta de que no siempre se producirá una diferencia conceptual nítida entre el presupuesto fáctico «hecho imponible» y el del «hecho punible», lo que introduce un concepto jurídico indeterminado en el trámite administrativo previo a la denuncia que (...) requiere un pronunciamiento de los órganos de la Inspección que excede la mera comunicación de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva.” Op.Cit.Pág.37

de independencia tributaria, o si por el contrario, indiquen en la posible tributación de otros hechos imposables que participan en el procedimiento notificado²²⁴².

Desde esta perspectiva, es posible que la intención recaudatoria del legislador simplemente se pretenda dirigir hacia la parte no afecta al posible delito, de modo que en supuestos por ejemplo, de una comprobación de alcance general, puedan ser independizados con la suficiente seguridad, aquellos conceptos tributarios que no guarden relación, bien por la cuantía, bien por el presupuesto material de hecho, con los conceptos sobre los que recae la estimación delictiva. De esta forma, la cuota no vinculada al delito proseguiría sus trámites, y la vinculada al delito quedaría liquidada pero suspendida, a resultas del proceso penal²²⁴³. Situación distinta sería cuando, el objeto y alcance del procedimiento de comprobación e investigación se dirija a un hecho concreto, y para un periodo determinado, como podría ser una liquidación de TPO y AJD, una liquidación de IVA vinculada a una operación determinada, un regularización del IRPF por una ganancia patrimonial no declarada, un ajuste del Impuesto sobre Sociedades por motivo de exceso de amortización, situaciones que -señaladas a título de ejemplo- deberían ofrecer no solo la seguridad de que, un posible pronunciamiento penal condenatorio no afectaría a la liquidación practicada sobre la cuota no vinculada al delito²²⁴⁴, sino que a la vez, asegurara

²²⁴² Por estos motivos iniciales, consideramos que, en la mayoría de las ocasiones en las que sea posible practicar una liquidación previa al traslado del tanto de culpa, lo habitual será que no existan dos liquidaciones independientes, sino una única liquidación, en la medida en que el régimen de revisión de los actos de liquidación, puede conllevar a que lo que no se consideró vinculado al delito, y por tanto objeto de liquidación independiente, a resultas de una resolución económico-administrativa o contenciosa, pueda alterar el resultado de la cuota tributaria liquidada vinculada al delito, y por lo tanto, repercutir en la posible transcendencia delictiva de los hechos denunciados.

²²⁴³ Esta sería la única explicación lógica, como entiende IGLESIAS CAPELLAS, J. (2013), por la que el legislador penal deja “la puerta abierta al legislador tributario” para que mantenga el efecto suspensivo “sobre la liquidación de la cuota tributaria vinculada con el delito” lo que explicaría que “respecto a la cuota «no vinculada» se ordene directamente su «tramitación ordinaria», mientras que respecto a la «cuota vinculada» se efectúe una remisión indeterminada a lo que pueda decidir la normativa tributaria.” Op.Cit.Pág.37 El CGPJ en su Informe de 18 de febrero de 2009 -Anteproyecto de Reforma de la LO CP(1995)- ya ponía de manifiesto que “el deseo de compatibilizar los procedimientos administrativo y judicial penal presenta problemas prácticos de difícil solución (...) Aunque las normas penales que, como ésta, desde un principio suscitan serias dudas interpretativas deben ser corregidas antes de su entrada en vigor, para evitar, precisamente, dificultades en su aplicación, no obstante puede hacerse un esfuerzo interpretativo que eluda los anteriores inconvenientes, 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. De modo que, pese a la duplicidad de los procedimientos administrativo y penal, podría interpretarse que el artículo 305.5 se refiere a la reclamación administrativa de la deuda fiscal tras finalizar el procedimiento 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.” Pág.127-128. (la cursiva es nuestra.)

²²⁴⁴ En este sentido señala RUIZ GARCIA, J.R. (2013) que la formulación del precepto en los términos previstos para la cuota no vinculada al delito “en términos generales resulta inaceptable” al entender que “la liquidación por los conceptos y cuantías no vinculados al delito también deberá ajustarse a lo que se decida

que una resolución administrativo o, posterior pronunciamiento contencioso sobre la liquidación de la cuota no vinculada al delito, no afectara a la sustanciada en el proceso penal²²⁴⁵.

La gran variedad de situaciones que podrían plantearse en relación a la emisión de dos liquidaciones, en principio independientes, además de los problemas de identificación que han de mediar hasta alcanzar la posibilidad liquidatoria, obvia entendemos otra serie de cuestiones relacionadas directamente con el contribuyente. En este sentido, no consideramos posible la practica de dos liquidaciones independientes, sino media la participación de éste²²⁴⁶, puesto que serán los datos que se aporten al procedimiento de comprobación e investigación, así como las manifestaciones que el contribuyente realice, lo que permitan independizar los conceptos y cuantías que se pretendan asignar a cada liquidación. Si esto es así, desde el momento en que la Inspección requiriera al contribuyente para que colaborase para este fin, sería evidente que se podría no solo estar atentando contra el derecho a la no autoincriminación, sino contra el derecho a no sufrir dilaciones indebidas, en incluso invadiendo competencias del Juez penal, puesto que el procedimiento, si bien queda orientado a una regularización fragmentada de la situación tributaria, lo que uno de esos fragmentos contienen no es más que los motivos y fundamentos de una denuncia penal, en la que el propio contribuyente sería partícipe.

En este sentido, y si seguimos los cauces procedimentales tributarios²²⁴⁷, una vez practicada las dos liquidaciones, sería preciso iniciar la instrucción sancionadora, para establecer que la conducta del contribuyente, en relación a la cuota vinculada al “*posible delito*”, trasciende de la simple negligencia; lo que igualmente nos llevaría a preguntarnos y, en el caso de que la cuota liquidada no vinculada al delito presentara algún aspecto infractor, si la Administración ha de iniciar dos procedimientos sancionadores independientes; situaciones que en definitiva consideramos, no podrían mantenerse ocultas al contribuyente al momento de notificar el inicio de la instrucción.

en el proceso penal si la resolución que pone fin al citado proceso adopta criterios o soluciones distintos a los empleados en la liquidación.” Op.Cit.Pág.73

²²⁴⁵ En este sentido y como señala RANCAÑO MARTIN, M.A.(2014) “[L]a posibilidad de practicar liquidaciones separadas por los distintos conceptos tributarios, no sólo plantea problemas en los tributos de carácter progresivo, por lo que respecta a la cuantía de la cuota tributaria, sino también respecto a la propia existencia del delito, puesto que la posibilidad de impugnar en vía contencioso-administrativa la liquidación realizada respecto de los conceptos no vinculados al delito, podría ocasionar una injerencia de la vía contenciosa en el ámbito penal, cuando puedan plantearse cuestiones que afecten a la existencia de aquél” Op.Cit.Pág.7

²²⁴⁶ De otra forma se puede entender que la Administración tiene los datos suficientes para proceder a esta forma de liquidación, sin la necesidad de la participación del contribuyente, lo que conllevaría a excluir la posibilidad del inicio de una actuación de comprobación e investigación, al existir una sospecha previa; situación que no está prevista en el artículo 305.5 del CP, sino en el artículo 262 de la LECrim.

²²⁴⁷ Vid. El Apartado VI.I.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

Si atendemos al ámbito de la revisión administrativa, también encontramos ciertas incongruencias. Al seguir la liquidación no vinculada al delito los trámites ordinarios, podría ser impugnada por el contribuyente, y en su caso suspendidos sus efectos por el Tribunal económico-Administrativo; de forma paralela, la liquidación vinculada al delito podría ser bien de oficio bien a instancia del contribuyente, suspendida de recaudación en sede penal²²⁴⁸. A partir de aquí, y de haber podido el sujeto prestar garantía suficiente, o bien demostrar la imposibilidad de prestar ésta, lo que deja de tener sentido es la práctica de dos liquidaciones independientes, cuando a la postre, pueden quedar ambas suspendidas. Situación que además conllevaría a dos actuaciones paralelas de distintos Tribunales sobre hechos que pueden estar interconectados entre si, de los no sería difícil imaginar pronunciamientos y resoluciones que no coincidieran en algunos extremos²²⁴⁹. A lo anterior hemos de añadir que, los procedimientos de recaudación no están exentos de la vía administrativa, lo que podría incidir en que, una revisión de las actuaciones recaudatorias repercutiera en la liquidación aceptada como delictiva, siendo esta una cuestión que podría dejar en suspenso la inmediatez recaudatoria pretendida por el artículo 305.5 del CP(2012).

En un escenario paralelo es necesario analizar los efectos de la liquidación practicada en relación a la responsabilidad civil derivada del delito. Tal y como ya señalamos²²⁵⁰, el apartado quinto del artículo 305 del CP(2010)²²⁵¹ ofrecía la posibilidad de

²²⁴⁸ Es más, pudiera plantearse que, el contribuyente solicitara la suspensión del procedimiento de recaudación al Juez de Instrucción, al haber formulado sobre la liquidación vinculada al delito, una reclamación económica administrativa, o un recurso por vulneración de derechos fundamentales. E incluso, no se debe descartar que el contribuyente, en la acción revisora de la liquidación no vinculada al delito, incluya aspectos directamente relacionados con la liquidación vinculada al delito, lo que pondría en duda no solo la liquidación impugnada por esta vía, sino la corrección de la sustanciada en el proceso penal.

²²⁴⁹ Ya advertía la Fiscalía General del Estado, en el Informe de 7 de junio de 2012, sobre el Anteproyecto de LO de modificación del CP(1995), 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. Por tanto, puede ser frecuente en estos casos que la cuota tributaria determinada en el procedimiento penal no se corresponda con la deuda tributaria liquidada en el procedimiento administrativo. Aunque la reforma prevé esta posibilidad estableciendo que la liquidación se ajustará finalmente a lo que se decida en el proceso penal, los previsiblemente frecuentes casos de discrepancias pueden generar una situación de incertidumbre e inseguridad jurídica que sería conveniente subsanar.” Pág.14-15. Señala BERTRAN GIRON,F.(2012) que “de optarse en un futuro por la modificación de las normas tributarias, habrán de identificarse con precisión los eventuales recursos que puedan interponerse contra las liquidaciones, que entendemos serán provisionales, que dictara la Administración Tributaria en el procedimiento administrativo de liquidación si analizan conceptos que pudieran ser constitutivos de delito.” Op.Cit.Pág.22

²²⁵⁰ Vid. Apartado II.- del presente Capítulo.

²²⁵¹ Tras la reforma del CP(2012) recogido en el apartado séptimo del artículo 305 “En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, 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.”

diferenciar tres supuestos diferentes, como de un lado era la deuda tributaria que la Administración no hubiera liquidado por prescripción, la deuda tributaria que no hubiera podido ser liquidada por otra causa legal prevista en la LGT(2003), y una tercera deuda tributaria, que entendemos no «mutaba» a responsabilidad civil derivada del delito, al haber podido ser liquidada por la Administración.

Respecto a las dos primeras, entendemos que los motivos que pueden dar lugar la «mutación del título» responden a aquellos que amparan la existencia de dos plazos de prescripción diferentes en relación a la infracción tributaria y al delito²²⁵², así como a la perseguibilidad pública del delito -sin necesidad de una actuación previa de la Administración-, de acuerdo al bien jurídico que, desde la perspectiva penal se trata de proteger²²⁵³. De esta forma, la consumación del delito, sería el detonante que a título provisional calificaría la deuda tributaria no ingresada como responsabilidad civil derivada de éste; ahora bien, si el sujeto procede a la regularización de la situación tributaria, y esta es estimada correcta por la Administración, no solo desaparece la responsabilidad penal del hecho delictivo -llámese exoneración, reverso o neutralización- sino también la responsabilidad civil derivada del delito. En el mismo sentido entendemos que, la regularización practicada por la Administración que permite el retorno a la legalidad de la situación tributaria del sujeto, debiera de significar que la responsabilidad civil queda resuelta, al haber obtenido la Administración la satisfacción del crédito no percibido en su día, además de la compensación -vía intereses y recargos- del daño que por el retraso se pudiera haber causado. En esta situación, la única cuestión que quedaría por determinar, y al haber mediado un requerimiento previo, es la responsabilidad derivada del ilícito que, de ser por simple negligencia sería tutelable por la Administración, para en caso de trascender de la anterior, quedaría supeditada al conocimiento y decisión de la Jurisdicción penal²²⁵⁴.

A partir de aquí lo que nos encontramos es una cuestión de «tiempos». En las dos primeras situaciones -cuando no es posible emitir una liquidación- el traslado del tanto de culpa transfiere la plena competencia de las actuaciones a la Jurisdicción penal, siendo a través del proceso donde se determine tanto la cuota defraudada, como la responsabilidad

²²⁵² Sobre los distintos plazos de prescripción nos remitimos a lo ya analizado en el Apartado III.II.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²²⁵³ *Vid.* el Apartado II.I.- de la Cuarta parte de nuestro trabajo.

²²⁵⁴ En este sentido cobra relevancia lo establecido en el apartado 6 del artículo 305 del CP(2012) “Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos.”

penal de la defraudación²²⁵⁵. Las actuaciones de la Administración tributaria durante el desarrollo del proceso alcanzarán, conforme al artículo 81 LGT(2003), a las medidas de aseguramiento, bajo supervisión del órgano penal. Una vez recibido el pronunciamiento jurisdiccional, las actuaciones de la Administración quedarán supeditadas, bien al dictado condenatorio que servirá de título ejecutivo para el cobro del crédito, bien como fundamento para practicar la liquidación en base a los hechos que se declaren probados.

En cuanto a la tercera situación -cuando ha sido posible practicar la liquidación- en principio, las actuaciones de la Administración correrían de forma paralela e independiente a la instrucción del proceso penal, puesto que el título que permite iniciar la recaudación no estaría condicionado por un pronunciamiento jurisdiccional previo²²⁵⁶. No obstante, la supeditación que el artículo 305.5 del CP(2012) establece sobre la liquidación practicada, retiene la validez y eficacia de ésta al “ajuste” que finalmente se decida en el proceso penal. Por tanto y en principio, la liquidación que la Administración practique para regularizar la situación tributaria del contribuyente, no queda desligada de la potestad y competencia de la Jurisdicción penal, lo que en cierta forma mantiene el carácter de posible responsabilidad civil derivada del delito, sobre la cuota liquidada por la Administración.

En estos términos, el Consejo General del Poder Judicial²²⁵⁷ advertiría que “no sería posible el inicio de la fase de recaudación dado que la responsabilidad civil ex delicto” puesto que ésta “deriva del propio hecho criminal -art.116.1-” de modo que “quien no ha sido objeto de enjuiciamiento y condenado criminalmente no puede ser declarado civilmente responsable por un hecho respecto del que todavía no se ha eliminado su presunción de inocencia (STS, 2ª, de 28 de noviembre de 2003)”, sin que pueda pretenderse “una condena por responsabilidad civil sin una previa declaración de responsabilidad penal, con olvido de que las disposiciones reguladoras de la responsabilidad civil están asociadas a la previa condena penal”. Por lo tanto “no puede pretenderse exigir la responsabilidad civil derivada del delito en un procedimiento administrativo de apremio durante la instrucción penal de una causa por presunto delito

²²⁵⁵ Otra cuestión será, que la Jurisdicción penal se limite a establecer la responsabilidad y punibilidad de la defraudación y, traslade los hechos probados a la Administración para sea ésta la que inicie o continúe el procedimiento de regularización, quedando la recaudación de la deuda tributaria bajo la competencia de la Administración, sin una necesaria mutación previa del título.

²²⁵⁶ Sin que esto contradiga la competencia del Juez, para de oficio o instancia de parte, suspender la ejecución; como tampoco significa que la liquidación tributaria quede condicionada al pronunciamiento penal, puesto que éste simplemente afectaría a la calificación de la cuota como “defraudada”, operando como elemento de cálculo para la condena y multa, pero no en relación a la naturaleza del crédito.

²²⁵⁷ Informe, de 18 de febrero de 2009, sobre el Anteproyecto del Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Pág. 125 y ss.

fiscal” cuando además “el precepto habilita también el cobro por vía de apremio de la multa que corresponde al delito, lo que indica que deberá haber recaído sentencia condenatoria que fije la multa, que es la pena correspondiente al delito.” Es más, como apunta el CGPJ “deberá resultar firme la sentencia condenatoria, pues exigir por el procedimiento de apremio la multa fijada en resolución no firme sería anticipar el cumplimiento de la condena, con el consiguiente lesión al derecho fundamental a la presunción de inocencia (24.2 CE)” además de la particularidad de que “en derecho penal no cabe la ejecución provisional de las penas pecuniarias, sin perjuicio de que el órgano instructor pueda exigir fianza al acusado que cubra la posible responsabilidad civil en el auto de apertura del juicio oral por delito fiscal (artículo 783.2 LECrim.)”

Si finalmente, el sistema establecido en el artículo 305.5 del CP(2012), o bien conduce a una posible suspensión de las actuaciones de ejecución -de la liquidación vinculada y de la no vinculada-, tanto en el ámbito procedimental como en el procesal, o bien significa una suspensión de la ejecución de la deuda vinculada al delito²²⁵⁸ -al quedar supeditada al «ajuste» del pronunciamiento penal- por su posible mutación a responsabilidad civil, la inmediatez recaudatoria que se pretende, y dado que en la mayoría de los casos la cuota vinculada al delito será de mayor importe que la no vinculada, entendemos que alcanzaría mayor efecto recaudatorio, si se atiende a reconocer que la deuda liquidada por la Administración con carácter previo al inicio del proceso, no queda condicionada al pronunciamiento Jurisdiccional más allá de la consecuencia punitiva que derive de la cuota declarada defraudada. Como señala IGLESIAS CAPELLAS en este sentido, *“si el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal desaparece completamente del modelo de relación entre el procedimiento tributario y el proceso penal no tiene ningún sentido exigir a la Administración que practique dos liquidaciones en función de la naturaleza de los hechos”* de modo que la liquidación que regularice la situación tributaria del contribuyente *“será única, y su eficacia no quedará enervada por la posible denuncia”* desde el momento en que -y como venimos señalando a lo largo de nuestro trabajo- la cuantificación de la «cuota defraudada» que determine el Juez penal *“como es sabido, no tiene por qué coincidir ni con la «cuota devengada», ni siquiera con*

²²⁵⁸ Para CALVO VERGEZ, J. (2013) habrá de entender paralizado el procedimiento administrativo puesto que conforme a “lo establecido en el último inciso del párrafo segundo del presente apartado se establece una especie de condición resolutoria en virtud de la cual lo actuado por la Administración en relación con las liquidaciones vinculadas al presunto delito fiscal queda sometido a aquello que pueda decidirse en el proceso penal (...) habrá de ser el juez penal el encargado de fijar los hechos que determinen la cuota tributaria defraudada, debiendo ajustarse aquella a los pronunciamientos que pudieran dictarse en sede penal.” Op.Cit.Pág.9

la «cuota liquidada»”.²²⁵⁹ A partir de aquí y como indica el Autor “*quizás haya llegado el momento de optar por un modelo de concurrencia entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento tributario de liquidación de la cuota tributaria defraudada*” de modo que cada uno de los poderes del Estado que tienen encomendada una función específica, desarrolle su función “*con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que corresponden con su ámbito de competencia.*”²²⁶⁰

De cuanto hemos tratado de establecer en relación la reforma del precepto penal, consideramos que la finalidad recaudatoria que se pretende no justifica la variedad de problemas que plantea. Como paso previo a la modificación que de la norma tributaria planea sobre el legislador, lo que en definitiva nos ofrece la reforma operada en el artículo 305 del CP(2012) no es sino el intento de fusionar las actuaciones de dos Administraciones distintas del Estado, si bien, se observa con claridad que ninguna de éstas, pretende ceder en las competencias que tienen atribuidas. De un lado, la Administración tributaria pretende la liquidación de la deuda vinculada a un posible delito, mientras que la Jurisdicción penal mantiene su potestad para «ajustar» ésta al resultado de su pronunciamiento; de otro lado, la Administración pretende la recaudación de lo liquidado, cuando la Jurisdicción penal no se ha pronunciado aún sobre la responsabilidad civil derivada del delito; y de otro lado, los derechos del contribuyente han quedado al margen de cualquier «previsión», dando por descontada la obligada participación de éste en las operaciones que, sobre la pretendida separación, lleve a cabo la Administración tributaria.

²²⁵⁹ IGLESIAS CAPELLAS, J. (2013) Op.Cit. Pág. 38. De alguna forma esta podría ser la intención del legislador de cara a un futuro próximo; señala la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre que “Es conveniente reiterar que son dos las autoridades del Estado que intervienen ante una defraudación tributaria de naturaleza delictiva, la administrativa y la judicial, actuando cada una de ellas en el ámbito que le es propio.” BOE N°227, de 22 de septiembre. Pág. 83641.

²²⁶⁰ *Ibidem*, Op.Cit. Pág. 41. Si como dice el Autor, lo anterior llegara a producirse, materializándose la liquidación previa, la supresión de la responsabilidad civil derivada del delito, y la singular sustanciación en el proceso de la responsabilidad y punibilidad, sin inferencias liquidatorias, deberíamos igualmente comenzar a replantear, como señala RUIZ GARCIA, J.R. (2013) “la intervención de la Administración tributaria durante la tramitación del proceso penal” desde el momento en que el interés patrimonial que justifica su actuación como acusación particular, “resulta ahora protegido al margen del proceso penal, a través de los actos de liquidación previamente dictados”, por lo que considera el Autor que la Administración “deberá centrarse en los procesos contenciosos-administrativos entablados contra las liquidaciones.” Op.Cit. Pág. 81

IV.- El desarrollo normativo del artículo 305 del CP(2012). El Título VI de la LGT(2003).

La expresión con la que denominamos el presente apartado, pese a lo extraño, no es sino la realidad de lo que acontece: una normal penal, es objeto de «desarrollo pseudo-reglamentario» a través de una Ley ordinaria²²⁶¹. El motivo no es otro, como señala ANIBARRO PÉREZ²²⁶², que *“la consecuencia ineludible de la previa reforma que en el Código Penal se llevó a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, merced a la cual se dio una nueva redacción al apartado 5 del artículo 305 del citado Código.”*²²⁶³

Antes de comenzar nuestro análisis de esta nueva norma tributaria²²⁶⁴, debemos situar dos aspectos que consideramos esenciales, como por una parte es el mandato contenido en el artículo 305.5 del CP(2012), y de otra, las actuaciones que la norma tributaria establece -antes de la L.34/2015, de 21 de septiembre²²⁶⁵- en situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública.

Como hemos tenido la oportunidad de analizar en los apartados anteriores del presente capítulo, la posibilidad -desde la perspectiva del legislador penal- de que la Administración pudiera practicar una liquidación con carácter previo al traslado o remisión de las actuaciones, tiene su origen en el Anteproyecto de reforma del CP(1995) -Serie A 121/000119, de 15 de enero de 2007- en el que se señalaba que *“el objetivo de la reforma es que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración tributaria cuando disponga de suficientes elementos*

²²⁶¹ Como señala PALAO TABOADA,C.(2015) la regulación contenida en el artículo 305.5 del CP(2012) es de naturaleza administrativa, lo que en vista de esta naturaleza “es muy dudoso que dicho precepto tenga carácter material de ley orgánica, por lo que podría ser modificado por una ley ordinaria” señalando el Autor que entre las normas del CP y las del nuevo Título VI de la LGT “se establece una relación similar a la existente entre la ley y el reglamento.” *Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT*. Pág.46-47. En el mismo sentido, SANCHEZ HUETE,M.A.(2016) para el que la LGT “realiza un mero desarrollo de las previsiones tributarias contenidas en la ley penal”. *Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda Pública*. Pag.490

²²⁶² ANIBARRO PEREZ,S.(2017) *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra al Hacienda Pública*. Pág.19.

²²⁶³ En este sentido preveía MONTERO DOMINGUEZ,A.(2012) “la necesaria modificación de la normativa tributaria (LGT) que habrá de incorporar un nuevo tipo de liquidaciones como consecuencia de esta posibilidad, liquidaciones que por su particular génesis, no se pueden corresponder (...) con ninguna de las actualmente reguladas en sede tributaria...”. Op.Cit.Pág.11. CALVO VERGEZ,J.(2013) sin mencionar un cambio en las liquidaciones señala que “será necesario adecuar la norma legal tributaria en los distintos aspectos sustantivos y gestores vinculados a los procedimientos de aplicación de los tributos (caso de los procedimientos de comprobación e investigación y del procedimiento de recaudación), así como a los vinculados a las facultades de revisión en vía administrativa y a los relativos al ejercicio de la potestad sancionadora.”Op.Cit.Pág.9

²²⁶⁴ En la que nos centramos, por cuanto afecta al objeto de nuestro trabajo, que no es sino las actuaciones de la Administración dirigidas a la conexión entre el procedimiento tributario y el proceso penal, dado que extendernos sobre los efectos simultáneos y posteriores a la conexión, nos alejarían de nuestro objetivo, sin que por esto renunciemos a los comentarios precisos sobre alguno de estos aspectos.

²²⁶⁵ Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE N°227, de 22 de septiembre.

para ello”, cuestión que pasaría a la Exposición de motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre con el objetivo de *“incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal.”* Si bien ambas redacciones tenían como elemento común la recaudación de la deuda liquidada -pese a la pendencia del proceso penal- en la primera, era posible interpretar que el procedimiento administrativo -comprobación e investigación- podía continuar, una vez formulada la denuncia, hasta alcanzar la fase de liquidación, mientras que en la segunda, entendemos que lo que se pretende es que la Administración -de tener datos suficientes- emitiera una liquidación con carácter previo al traslado de la causa o presentación de la denuncia, momento a partir del cual podrían iniciarse -procedimiento administrativo- las actuaciones recaudatorias de la cuota resultante. Optar por una u otra interpretación, tenía bajo nuestra opinión efectos diferentes, dado que en la primera, una vez practicada la denuncia, se consideraba posible la continuación de actuaciones hasta finalizar la fase de liquidación, lo que entendemos hubiera incurrido en cuestiones reservadas para el Juez penal -determinación de la cuota defraudada-, además de significar actuaciones que, podrían haber afectado a los derechos del contribuyente. Bajo la segunda, la liquidación que se practicase de forma anterior a la denuncia, significaría la finalización -paralización o suspensión- de las actuaciones tributarias, siendo a partir del traslado competencia de la Jurisdicción penal establecer el importe de la cuota defraudada.

La segunda cuestión que se debía advertir sobre la reforma de la norma penal era que, la separación de *“conceptos y cuantías”*, como señalara MONTERO DOMINGUEZ, consistía *“en lo fundamental, en permitir, que no imponer (“podrá”), la liquidación administrativa y su cobro, de forma simultánea al proceso penal”*²²⁶⁶, lo que venía a significar que la liquidación previa al traslado o remisión de actuaciones no sería una «cuestión objetiva de procedibilidad», por lo que no sería óbice para practicar el traslado o remisión de las actuaciones, la imposibilidad de desagregar las cuotas, o la imposibilidad de emitir liquidaciones separadas, de modo que el procedimiento tributario de comprobación e investigación no podría ofrecer como excusa para su continuación, la obligada práctica de una liquidación de la cuota vinculada al delito.

²²⁶⁶ MONTERO DOMINGUEZ,A.(2012). Op.Cit.Pág.11. El Autor ha sido hasta la entrada en vigor de la L. 34/2015, de 21 de septiembre, Subdirector general de Tributos de la AEAT, pasando posteriormente al sector privado (*Vid.* Expansión.com/jurídico/2016/01). Participó tanto en la redacción de la reforma del CP(2012) - en la redacción del artículo 305-, como en el Proyecto de Ley de reforma -2015- de la LGT(2003), hasta su aprobación. En referencia también a la expresión *“podrá”* señala RANCAÑO MARTÍN,M.A.(2014) que *“...no impone a la Administración la obligación de liquidar de forma separada...”*. Op.Cit.Pág.96

La tercera observación procedía sobre la imprecisión con la que se establecía en la norma penal la separación de “*conceptos y cuantías*” vinculadas o no al posible delito, que supeditaba a la discrecionalidad del órgano tributario el establecimiento de los criterios para esta práctica, unido a la imprecisión -y posibles repercusiones- que significaba seguir “*la tramitación ordinaria*” y sujeción “*al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria*” para la cuota no vinculada al delito, mientras que la vinculada quedaba sujeta a “*la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria.*”

La cuarta particularidad procedía de la pendencia que el resultado de la liquidación mantendría del pronunciamiento jurisdiccional²²⁶⁷ -a efectos de ajuste-, lo que entendemos no permitía desligar el ámbito de la liquidación del ámbito punitivo, con lo que persistían los efectos que la responsabilidad civil derivada del delito proyectaba sobre las actuaciones de recaudación paralelas a la sustanciación del proceso, dando lugar la ejecución en vía administrativa de un hipotético resultado del proceso penal, a una probable conculcación del principio de presunción de inocencia, al no existir una sentencia firme que estableciera la condena y responsabilidad del sujeto²²⁶⁸.

Situados los aspectos que consideramos más relevantes del precepto penal, que serán los que nos guíen en nuestros posteriores comentarios sobre el nuevo Título VI de la LGT(2003), debemos situar ahora como ha transitado la conexión del procedimiento y el proceso en la norma tributaria, hasta el momento anterior a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

²²⁶⁷ Para PALAO TABOADA,C.(2015) el artículo 305.5 del CP(2012) “da un paso más en la dirección del «paralelismo procedimental» en la medida en que autoriza a la Administración tributaria a continuar el procedimiento de liquidación a pesar de la aparición de los indicios delictivos. Sin embargo, no logra separarse de la prejudicialidad penal en la que se basa el sistema anterior y para mantenerlo construye un artificioso mecanismo basado en la separación entre conceptos y cuantías (se entiende, de la obligación tributaria) vinculados y no vinculados.” Op.Cit.Pág.49

²²⁶⁸ Como señala MARTIN QUERALT,J.(2015) “No se advierten cuales pueden ser las ventajas de este sistema de ejecución, pues las ventajas que surjan de la ejecución de una penal criminal, por más que sean de contenido pecuniario, han de resolverse por el Juez o Tribunal que las dictó”, lo que en relación a las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración, y una vez que hay un proceso penal en curso, “deberían adoptarse por el Juez competente en el proceso incoado por delito contra la hacienda Pública, no solo porque estamos ya en un proceso penal en el que la competencia la tiene el Juez, sino porque su adopción puede chocar frontalmente con el derecho a la presunción de inocencia.” *Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal (II)*. Pág.3-4 En este sentido, TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(2016) considera censurable “la misma rúbrica del nuevo título de la LGT” porque las actuaciones de la Administración tributaria “llevadas a cabo en exclusiva por la inspección de los tributos” se pretenden realizar “antes de que los jueces y tribunales penales competentes, y siempre a través del proceso correspondiente, determinen que efectivamente ha existido un delito contra el Fisco”, un error, a juicio del Autor que si bien “podría parecer una simple *lapsus calami* ... responde a la verdadera *intentio legislatoris*” como lo demuestra el preámbulo de la LGT(2015). *El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública*. Pág.18.

Esta conexión²²⁶⁹, quedaría regulada en la LMURF²²⁷⁰ a partir de una condición de procedibilidad bajo el signo del elemento objetivo del delito -cuantía de la defraudación-supeditado a la firmeza de las actuaciones tributarias, lo que significaba que el procedimiento tributario «único» debía concluir en sus dos manifestaciones -regularizadora y sancionadora-, y ofrecer un resultado concluyente derivado de la conformidad del contribuyente o, de la resolución económico-administrativa y en su caso contenciosa, previstas para la revisión de los actos que emanaban de la Administración. Dos eran los principales problemas de este sistema, como de un lado era el retraso en el enjuiciamiento de las posibles causas delictivas por la Jurisdicción penal, y de otro, la posible concurrencia de una doble sanción por unos mismos hechos²²⁷¹. No obstante, y unido a los

²²⁶⁹ Si nos remontamos a los orígenes de esta conexión, observamos como la defraudación tributaria era una cuestión de exclusiva competencia penal, en la que la participación de la Administración era una actividad supeditada y complementaria al desarrollo del proceso, quedando previstas las sanciones de carácter gubernativo, para aquellas defraudaciones de menor importe. La supresión de las Leyes Penales Especiales (1830-1.852), dio lugar al retorno al Código Penal (1870) de la figura de la defraudación tributaria, lo que provocó que, durante más de cien años la Jurisdicción penal quedara supeditada, para el conocimiento de las causas por defraudación a dos cuestiones de procedibilidad, como de un lado sería un «requisito objetivo» representado por el previo requerimiento del competente funcionario, y un «requisito subjetivo» sustentado en la apreciación que el anterior, estimara sobre la ocultación *intencionada* -en sede del procedimiento- del contribuyente con el propósito de eludir el pago de los tributos. *Vid.* Primera Parte de nuestro trabajo.

²²⁷⁰ *Vid.* Segunda Parte de nuestro trabajo.

²²⁷¹ La Audiencia Provincial de la Coruña, en Sentencia de 2 de mayo de 1.982 -Considerando Tercero- "...si en este caso concreto el resultado lesivo para el Erario Público se ha reparado cumplidamente ... se ha de absolver ... puesto que en definitiva si se le condenara se admitiría una sanción del mismo hecho..."; la Audiencia Provincial de Salamanca, en Sentencia de 9 de octubre de 1982, también advertía que -Considerando Octavo- la imposición de la sanción en sede tributaria desplaza "el problema a otra óptica cual la del principio *non bis in idem*, al poder ser condenado dos veces por el mismo hecho y tener que sufrir dos penas diferentes por la perpetración de una sola e idéntica figura..."; la Audiencia Provincial de Murcia, en Sentencia de 19 de abril de 1988 -Fundamento Jurídico 3º- "...todo lo cual evidencia que ya han sido sancionados los hechos enjuiciados ... es de plena aplicación el principio «non bis in idem»...". La Sala Tercera del Tribunal Supremo por su parte, resolvía en Sentencia de 20 de febrero de 1978 que, de la eventual existencia de dos pronunciamientos -administrativo y penal- sobre unos mismos hechos "no pueden extraerse consecuencias jurídicas vinculantes" considerando compatible "la potestad judicial y la sancionadora de la Administración dada la variedad de presupuestos fácticos" cuando además "[L]a sentencia penal absolutoria no produce autoridad de cosa juzgada en otras jurisdicciones..."; en este sentido se pronunciaba también la Sala Tercera en Sentencia de 29 de diciembre de 1981 "En lo que respecta a la repercusión de las sentencias penales ante esta jurisdicción, hay que decir que carecen de todo efecto vinculatorio pues (...) la valoración realizada por esa jurisdicción opera con técnicas y criterios diversos a los que sobre los mismos hechos han de servir de fundamento a los que por esta jurisdicción contenciosa se dicte."; en la de 21 de enero de 1987, estableciendo la preferencia penal sobre la administrativa, no reconoce los efectos del *non bis in idem* "cuando la diferencia está en la conceptualización que la actuación del autor merece con arreglo a las normas procesales o administrativas (...) pues en este caso se permite y deja libre la apreciación de si existe o no responsabilidad en la administrativa, de distinta naturaleza y menor gravedad que la apreciación de aquella otra." Doctrina que quedaría establecida por las Sentencias de 20 de enero de 1987 (Sala 5ª) -que recogería la Constitucional Nº77/1983, de 3 de octubre-, y la de 24 de enero de 1989 -ROJ 13529/1898, FDª4- al establecer que "los límites de la potestad sancionadora de la Administración ... no han de ser solamente el de la legalidad, el de la interdicción de las penas de privación de libertad y el del respeto de los derechos de defensa reconocidos en el artículo 24.2, sino también el de la subordinación de los actos sancionadores de la Administración a la Autoridad Judicial ... y la imposibilidad de que los Órganos de la Administración lleven a cabo actuaciones o procedimientos sancionadores en aquellos casos en que los hechos puedan ser constitutivos de delito o falta según el Código penal ... mientras la Autoridad Judicial no se haya pronunciado sobre ellos." *Vid.* en comentario a las anteriores de la Sala de lo contencioso del

anteriores, este modelo de conexión afluía un tercer problema que, propiciado por la necesidad de la Administración de acceder a los datos económicos y patrimoniales del contribuyente, conllevaría a que, la colaboración de éste para establecer su correcta situación tributaria, podría conducir a su autoincriminación que, a parte de la doble consecuencia sancionadora tributaria-penal, pudiera significar una posible condena de privación de libertad.

En estas circunstancias y, bajo el respecto al principio *no bis in idem*, las reformas operadas en el CP(1985) y en la LGT(1985)²²⁷² tratarían de desligar las dos manifestaciones del *Ius Puniendi* del Estado -la administrativa de la penal- dando preferencia a la última *ratio legis*²²⁷³ en aquellos casos en los que el ilícito contributivo pudiera reunir los elementos del tipo delictivo -cuantía y voluntad-. Esta nueva regulación sin embargo conllevaba a una serie de problemas que se comienzan a poner de manifiesto por motivo del obligado traslado de las actuaciones a la Jurisdicción penal, una vez que la Administración nacía la sospecha o el indicio delictivo. El primero residía en la necesidad de establecer, con carácter previo al traslado, el importe de la cuota presuntamente defraudada por el contribuyente, la cual no sería objeto de liquidación administrativa; el segundo, derivaba de la instauración de un elemento subjetivo de procedibilidad radicado en la apreciación que la Administración realizara sobre la inicial infracción tributaria; el tercero, nacía de la aceptación de una prejudicialidad²²⁷⁴ no devolutiva desde la Jurisdicción penal, que arrogaría para sí no solo la respuesta típica del Orden punitivo, sino también la facultad liquidatoria de la deuda tributaria; el cuarto, provendría de la supuesta «mutación del título» al ser considerada la cuantía defraudada como responsabilidad civil derivada del delito²²⁷⁵; y el quinto, a consecuencia del anterior, se manifestaría en la pérdida de la competencia recaudatoria de la Administración²²⁷⁶.

Tribunal Supremo, ESPEJO POYATO,I.(2013) Op.Cit. Pág.268-270. Cuestión que conforme a la Sentencia N°2/2003, de 16 de enero del Tribunal Constitucional, se resolvería desde una doble óptica, como de un lado era conjugar las sanciones económicas administrativa y penal, de modo que se descontara en la segunda la impuesta en primer lugar, así como la sustanciación con las debidas garantías, de los dos procedimientos, lo que en ausencia de éstas en el primero permitiría el inicio del penal posterior. Vid. Apartado VII.I.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo. En el mismo sentido, Vid. ANIBARO PEREZ, S.(2017) Op.Cit.Pág.21

²²⁷² Vid. La Tercera Parte de nuestro trabajo.

²²⁷³ Bajo los principios de proporcionalidad, fragmentariedad y subsidiariedad. Vid. AYATS VERGÉS,M. y DE JUAN CASADEVALL,J.(2013) *Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuestas de mejora*. Pág.54.

²²⁷⁴ A partir de la reforma del CP(2012), Vid. ESPEJO POYATO,I.(2013) Op.Cit.Pág.243 y ss; IGLESIAS CAPELLAS,I.(2013). Op.Cit.II.Pág.2-3; CALDERON GONZALEZ,J.M.(2015) *Prejudicialidad penal y alcance de sus efectos*; CHOCLAN MONTALVO,J.A.(2016) Op.Cit.Pág.410-411; SANCHEZ HUETE,M.A.(2016) *La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria*. Pág. 3; ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) Op.Cit.Pág.22-27 Durante la tramitación del proyecto de reforma del CP(1995) Vid. PONT CLEMENTE,J.F.(2011) *El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario*.Pág.2-5

²²⁷⁵ Cuestión que entendemos, se habría tratado de remediar a través del artículo 66.2 del RGIT(1986) estableciendo que “La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa

Bajo las anteriores circunstancias, un teórico avance en las relaciones en la conexión entre el procedimiento y el proceso vendría de la separación de procedimientos instaurada por la LDGC, a partir de la cual la instrucción de éstos debería diferenciar la practicada en los expedientes de regularización, de la desarrollada en cuanto a los expedientes sancionadores²²⁷⁷; momento a partir del cual, y como decimos «en teoría», el traslado del tanto de culpa o la remisión de las actuaciones no precisaba ya la culminación de la fase sancionadora, permitiendo que la Jurisdicción penal conociera los hechos a partir de la existencia del posible elemento objetivo del delito -la cuantía- y una sospecha o indicio sobre el ánimo subjetivo que concurría junto a éste²²⁷⁸.

También en estas condiciones, los problemas identificados en la conexión entre el procedimiento desde al año 1985, permanecerían inamovibles a través de una asentada jurisprudencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo que, con la vista puesta en la exclusiva competencia de la Jurisdicción penal para conocer y establecer tanto el elemento objetivo como el subjetivo del delito, no alcanzaría a reconocer que la *notitia criminis* nacida en la Administración tributaria, no era el motivo que conectaba el procedimiento y el proceso, sino el resultado de una actividad paralela desarrollada por la Administración, que al margen del conocimiento del contribuyente y aprovechando la obligación de colaborar de éste, instruía el expediente que estaría llamado a ser la principal prueba del proceso penal.

Cuanto señalamos, comienza a cambiar a partir de la entrada en vigor de la LGT(2003) en la que, la conexión entre el procedimiento y el proceso se presupone a partir

practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización de plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias.” Posibilidad que entendíamos viable a partir de las actas previas -art.50 RGIT(1986)- que serían extendidas con carácter de provisional “a cuenta de las definitivas que posteriormente se puedan practicar.”

²²⁷⁶ Problemas que en su origen, no respondía a otra razón distinta, que a la unidad procedimental tributaria -regularizadora/sancionadora- y a la singular interpretación del concepto de deuda que incorporaba las sanciones como parte de ésta, provocando una teórica imposibilidad de emitir una liquidación referida únicamente a la cuestión regularizadora, pese a que, ni la hipotética «infracción tributaria» ni el importe de la sanción serían cuestiones que proyectaran efecto alguno en el proceso penal.

²²⁷⁷ Vid. La Cuarta Parte de nuestro trabajo, y en especial el Apartado III.IV- de ésta.

²²⁷⁸ No obstante, y he aquí el principal problema de la conexión entre el procedimiento y el proceso, la Administración tributaria había instaurado durante un proceso de más de ciento veinte años (1870-1998), un procedimiento jerárquico de carácter interno, en el que a partir de los datos y manifestaciones del contribuyente, distintos órganos de la Inspección de los Tributos había sido investidos de una serie de competencias para, al margen del procedimiento de comprobación e investigación, valorar la posible trascendencia delictiva de los hechos. Por tanto, y pese a la regulación de un procedimiento sancionador (RGST 1998), en el que en teoría se debería de dar el tratamiento debido a la «infracción», ni el procedimiento de comprobación e investigación finalizaría con la emisión de una liquidación, ni el sancionador sería iniciado, sino que las actuaciones se dirigirían a la emisión de un informe que plasmaría los hechos y fundamentos de derecho sobre los que la Administración motivara la posible trascendencia delictiva de la «infracción» cometida por el contribuyente.

de que la Administración «estime» que la infracción pudiera ser constitutiva de delito²²⁷⁹, que de forma prácticamente simultánea y, a la luz del desarrollo -art.32 del RGST(2004)- del artículo 180.1 de la LGT(2003), permitió distinguir con mayor claridad las actuaciones que la Administración tributaria realizaba de forma paralela al procedimiento de comprobación e investigación, una vez que se transponen al precepto reglamentario lo que venía siendo el contenido habitual de las distintas Notas de coordinación, Instrucciones y Resoluciones, que con carácter interno eran aplicadas por la Administración una vez nacida la *notitia criminis*.

Tras las modificaciones operadas en la norma tributaria, y en sus reglamentos de desarrollo, los procedimientos tributarios regulados por la LGT(2003), el RGST(2004) y el RGGIT(2007), la conexión entre el procedimiento y el proceso por motivo de delito contra la Hacienda Pública, podía producirse en tres momentos diferentes²²⁸⁰: antes del inicio de una eventual comprobación e investigación, en donde sería aplicables el artículo 95.3 de la LGT(2003) en relación con el artículo 262 de la LECrim; durante el desarrollo del procedimiento de regularización, cuando no fuera posible alcanzar la fase de liquidación sin incurrir competencias propias de la Jurisdicción penal; y una vez alcanzada, previa liquidación en el de regularización, la fase de resolución del procedimiento sancionador²²⁸¹.

Si conectamos nuestra exposición con a la teoría de la mutación del título, en las dos primeras situaciones señaladas y, al no existir una liquidación previa, la Administración no habría podido resarcir el crédito de manera anterior al inicio del proceso, por lo que la Jurisdicción penal y de ser la sentencia condenatoria, establecería que la cuota tributaria eludida en el momento consumativo del delito, pasaría a ser cuota defraudada a la Hacienda Pública, y por tanto, exigible a título de responsabilidad civil derivada de éste. Cuestión distinta y como ya observamos en su momento²²⁸², es que a efectos de recaudación por parte de la AEAT, se volviera a denominar a la anterior como «deuda tributaria», pero esta re-nominación no eliminaba la naturaleza penal del título con el que se exigiría ésta por la vía de apremio. La única fórmula para considerar que la cuota

²²⁷⁹ Vid. La Quinta Parte de nuestro trabajo. Si bien la expresión recogida en el artículo 180.1 era análoga a la utilizada en la redacción del artículo 77.6 de la LGT(1985-1995), la consolidación de la separación de procedimientos, la exclusión de la sanción del concepto de deuda tributaria y, el reconocimiento del principio de culpabilidad, permiten diferenciar -pese a la comunicación de datos incorporada al artículo 210.2 de la LGT(2003)- la distinta finalidad con la que ha de operar la finalidad de la regularización tributaria y, la finalidad sancionadora de la Administración.

²²⁸⁰ Vid. Apartado VI.- de la Quinta parte de nuestro trabajo.

²²⁸¹ En relación a las actuaciones dispuestas por el artículo 32 del RGST(2004), una vez observados los indicios delictivos, nos remitimos a lo ya expuesto en el Apartado III.- y VI.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²²⁸² Vid. Apartado II.- del presente capítulo.

defraudada mantendría su naturaleza tributaria, entendemos que se produciría, si la Jurisdicción penal devolviera el expediente a la Administración para que, en base a los hechos probados y, determinado el importe a que debiera responder la consecuencia punitiva del delito, permitiera a la Administración integrar unos y otra en el procedimiento tributario entonces suspendido, y continuar sin ninguna otra vinculación al proceso, las actuaciones hasta alcanzar la liquidación que permitiera el cobro de la deuda tributaria²²⁸³.

De existir una liquidación previa al inicio del proceso penal, observábamos que no podría existir esa mutación del título puesto que la Administración, hubiera iniciado sus facultades de autotutela con carácter previo o simultáneo al traslado o remisión de las actuaciones, considerando que tanto el proceso penal como, el pronunciamiento que se emitiera, no quedaría vinculado en ningún caso a esta liquidación, sino que debería determinar a efectos punitivos -bajo los principios y reglas del proceso- si el resultado de ésta podía ser considerada delictivo²²⁸⁴. A partir de aquí la reacción del la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado, sustituiría a la reacción sancionadora de la Administración, pero mantendría intacto el concepto de la deuda tributaria liquidada.

Desde nuestra anterior posición, el problema podría surgir de la prejudicialidad regulada por los artículo 3 a 7 de la LECrim y 10 de la LOPJ. En este sentido, desde la reforma del CP(1985) y de la LGT(1985), la prejudicialidad se asumió como no devolutiva -entendemos-, por el simple hecho de que no existía un acto administrativo que permitiese plantear la devolutiva; es cierto en este sentido que, también fue la preferencia del Orden penal sobre el sancionador tributario, los que alentaron al amparo del principio *non bis in idem*, y del de seguridad jurídica, e incluso por un hipotético respeto al *nemo tenetur se ipsum*, la no existencia de una liquidación previa al proceso, lo que sin embargo y, sin que se hayan visto modificados ninguno de los fundamentos que informan estos principios, no parece ahora constituir impedimento alguno la practicar una liquidación, sin mayor excusa que la finalidad recaudadora que se antepone, sin como mínimo tratar de resolver alguno

²²⁸³ Para PALAO TABOADA,C.(2012) la introducción de algunas correcciones en el sistema legal, mediante la devolución a la Administración tributaria de laguna de las funciones recaudatorias, no alteró el núcleo esencial “que es la plena atribución de la deuda tributaria *sub specie* de responsabilidad civil.” Op.Cit.Pág.49

²²⁸⁴ Como señala FALCON y TELLA,R.(2011) una vez encomendada la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito a la Administración tributaria “Ello rompe definitivamente, en mi opinión, la tesis de la novación en la naturaleza de la deuda como consecuencia del delito, pues es claro que la obligación tributaria no se extingue ni se transforma, sino que sigue siendo una obligación derivada del hecho imponible, y por tanto previa al delito, al menos en la parte que no sea imposible liquidar y recaudar en vía administrativa . Ello supone que corresponde a la Administración y al orden contencioso-administrativo la determinación de la deuda propiamente dicha, así como la adopción, en su caso, de las cautelas necesarias para asegurar su cobro”. Op.Cit.Pág.9

de los problemas ya existentes, a todo cuando jurídicamente se ha construido para armonizar la conexión entre el procedimiento y el proceso.

No obstante la precipitación recaudatoria que presidirá ahora esta conexión y, como ya señalamos en el anterior apartado (III.IV.-), la norma penal no dispone el traslado del tanto de culpa tras la práctica de la liquidación, sino que lo que establece es la posibilidad de practicar ésta, por lo que por ahora y en estas circunstancias entendemos, que una vez emitida y notificada la liquidación al contribuyente, tal y como ya señalara la Fiscalía General del Estado en su Informe de 22 de mayo de 1995, y para despejar cualquier duda de la posible concurrencia de un elemento subjetivo que supere la simple negligencia, bajo nuestra opinión, seguirá siendo necesario iniciar e instruir el procedimiento sancionador²²⁸⁵. En caso contrario -que no es sino la situación a la que nos llevará la siguiente reforma de la LGT(2003)- y de entender que el procedimiento sancionador no debe ser iniciado, lo que nos encontraríamos es el reconocimiento por parte del legislador, de que los procedimientos tributarios persisten en la unidad -pese a la separación regulada-, y lo que denota mayor peligro, el reconocimiento de que la Administración utiliza -desde el nacimiento de la *notitia criminis*- el procedimiento *ad intra* paralelo al tributario de comprobación e investigación para instruir en sede de la Inspección de los Tributos -sirviéndose de la obligación coactiva de colaborar- un expediente administrativo de clara naturaleza penal²²⁸⁶.

IV.I.- La reforma de la LGT (2003) en materia de delito contra la Hacienda Pública.

El Anteproyecto de Ley para la modificación parcial de la LGT(2003)²²⁸⁷ presentaba como objetivos *esenciales*, el reforzamiento la seguridad, reducir la litigiosidad, lograr una regulación más precisa de los procedimientos tributarios, prevenir el fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, y lograr un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la Administración.

²²⁸⁵ Entendemos que esto debiera ser así, al ser en este procedimiento donde, con el conocimiento del contribuyente, se podría llegar a establecer la posible concurrencia de las circunstancias delictivos. De no proceder así, el «procedimiento deductivo» del posible delito queda discrecionalmente atribuido a la Administración, lo que impide conocer cuando nace la notitia criminis en ésta, así como las actuaciones de desarrolla a partir de ese momento.

²²⁸⁶ En otro caso y de entender que no es esto a lo que conlleva el artículo 305.5 del CP, el expediente administrativo que se trasladara a la Jurisdicción penal, no contendría más que la liquidación practicada acompañada de los hechos y fundamentos de derecho tributarios que justifican ésta, pero lo que no podría acompañar a este expediente administrativo sería el informe en el que se pusiera de manifiesto el presunto componente subjetivo de la defraudación.

²²⁸⁷ Nos guiamos por el texto del Anteproyecto remitido a información pública el 23 de junio de 2014, por la Secretaría de Estado de Hacienda. Como indica el Consejo de Estado en su Dictamen de 9 de abril de 2015 “Obran tres versiones del proyecto...”.Pág.11

Los aspectos destacados del Anteproyecto²²⁸⁸ que entendemos incidirán en la conexión entre el procedimiento y el proceso se concretan en, “*la figura del conflicto de aplicación de la norma*”, que no excluyendo en opinión del pre-legislador la voluntad defraudatoria permitirá “*la persecución de aquellos dispositivos complejos orientados a la defraudación tributaria*”²²⁸⁹; en la facultad de la Administración de comprobar la procedencia de la compensación o deducción “*originada en ejercicios prescritos*”, debido a la extensión de los plazos de compensación o deducción de determinados créditos fiscales “*más allá del plazo de prescripción*”²²⁹⁰ en beneficio de los obligados tributarios”, cuestión que repercutirá en “*el régimen de interrupción de la prescripción de obligaciones tributarias conexas de titularidad del mismo obligado*”²²⁹¹; en la nueva regulación del

²²⁸⁸ De los que destacamos los que entendemos que incidirán en la conexión entre el procedimiento y el proceso, sin entrar en su análisis detallado, dado un estudio de la reforma en este sentido nos alejaría del objeto de nuestro trabajo.

²²⁸⁹ Incluía la modificación del apartado tercero del artículo 15.3 LGT(2003) que “No obstante lo anterior, procederá la imposición de sanciones tributarias conforme a lo dispuesto en el título IV de esta ley cuando existiese igualdad sustancial entre el supuesto que haya sido objeto de declaración de conflicto en la aplicación de la norma y aquellos otros supuestos cuya resolución hubiese conformado el criterio administrativo preexistente y público en el momento de presentación de la declaración. El Informe del Anteproyecto del CGPJ de 30 de septiembre de 2014 señalaría sobre esta propuesta de modificación que, “La nueva redacción que se propone del artículo 15.3 LGT es la muestra que permite visualizar en su conjunto el verdadero significado y alcance de la reforma: la insólita ampliación de las potestades administrativas de control y represión de las infracciones tributarias y la correlativa minoración de los derechos y garantías del contribuyente”, observando que “la norma es prescriptiva en tanto que no se limita a abrir la posibilidad a imponer sanciones en estos casos, sino que las prevé con carácter preceptivo («procederá la imposición de sanciones»)", cuestión que únicamente ha de requerir que la Comisión Consultiva “emita informe estimando que un determinado acto o negocio constituyen supuestos de “conflicto de normas tributarias”, para que se dé lugar a la imposición de sanciones. Pág.4-5. En el Proyecto de Reforma (fechado el 21 de abril de 2015) quedaría suprimido el párrafo transcrito. Vid. el Dictamen del Consejo de Estado, de 9 de abril de 2015, Pág.33 a 45. En las Enmiendas propuestas por la AEDAF al Proyecto de reforma de la LGT - www.aedaf.es/plataforma/PROYECTO), se proponía la supresión del apartado incluido en el artículo 179 LGT(2003) “A efectos de lo dispuesto en este apartado 2, en los supuestos a que se refiere el artículo 206 bis de esta ley, no podrá considerarse, salvo prueba en contrario, que existe concurrencia ni de la diligencia debida en el cumplimiento de la obligaciones tributarias ni de la interpretación razonable de la norma señaladas en el párrafo anterior.”Pág.31-32

²²⁹⁰ Vid. a partir de la L.34/2015, de 21 de septiembre, ESEVERRI MARTINEZ,E.(2017) *La prescripción tributaria; la nueva regulación*. LOPEZ MARTINEZ,J.(2017) *Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas*.

²²⁹¹ Conforme al Artículo Único. Ocho, -art.66.bis LGT(2003)- “El derecho de la Administración para iniciar el procedimiento de comprobación e investigación de que las bases o cuotas compensadas o pendientes de compensación, o de deducciones aplicadas o pendientes de aplicación resultan procedentes y de su cuantía, prescribirá a los diez años a contar desde el día siguiente a aquel en que finalice el plazo reglamentario establecido para presentar la liquidación o autoliquidación correspondiente al ejercicio o periodo impositivo en que se generó el derecho a compensar dichas bases o cuotas o a aplicar dichas deducciones.”; modificación que se conectaría con el nuevo apartado noveno en el artículo 68 de la LGT(2003) y con el artículo 115 LGT(2003. Propondría el Anteproyecto: “Artículo 68.9. La interrupción del plazo de prescripción del derecho a que se refiere el párrafo a) del artículo 66 de esta ley relativo a una obligación tributaria determinará, asimismo, la interrupción del plazo de prescripción de los derechos a que se refieren los párrafos a) y c) del citado artículo relativos a las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas. A efectos de lo dispuesto en este apartado, se entenderá por obligaciones tributarias

“valor probatorio de las facturas (...) negando que las facturas sean un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones”²²⁹²; en la nueva regulación de los plazos del procedimiento inspector, con el objetivo de simplificar el amplio y complejo sistema de interrupciones injustificadas, dilaciones y ampliaciones, tratando de esclarecer “la fecha límite del procedimiento” lo que en teoría conllevará a “reducir significativamente la conflictividad tributaria”²²⁹³.

En relación al delito contra la Hacienda Pública y como “consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en

conexas aquellas en las que alguno de sus elementos resulten afectados o se determinen en función de los correspondientes a otra obligación o período distinto”. Respecto al párrafo segundo del artículo 115 LGT(2003) “Dichas comprobación e investigación se podrán realizar aún en el caso de que las mismas afecten a ejercicios o periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta ley, siempre que tal comprobación o investigación resulte precisa en relación con la de alguno de los derechos a los que se refiere el artículo 66 de esta ley que no hubiesen prescrito, con el límite de 10 años de prescripción establecido en el art. 66.bis.1 de esta Ley. A este respecto señalaría el CGPJ que “[L]as reglas que se introducen no tienden a definir de forma clara la operatividad y funcionalidad de la misma, sino que parece que el prelegislador se ocupa de establecer mecanismos para impedir «a toda costa» que la prescripción llegue efectivamente a producirse, bien otorgando poderes exorbitantes a la Administración tributaria, bien incrementando las causas interruptivas.” Pág.8-9. *Vid.* en el Dictamen del Consejo de Estado Pág.45-59; en las Enmiendas propuestas por la AEDAF al Proyecto (julio 2017) Pág.5-8. En relación a esta modificación legislativa en torno a la prescripción -que finalmente pasaría al articulado de la LGT(2003)- señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2017) que “el legislador tributario, una vez más, nos da una lección de cómo no debería legislarse en materia tributaria, puesto que lejos de incidir en la seguridad jurídica desde una regulación clara y sistemática de los instrumentos que modulan las relaciones jurídicas, nos ofrece una regulación parcial, asistemática y conflictiva de las instituciones modificadas, sin otra finalidad que salir al paso de las interpretaciones de los operadores jurídicos, que no sacralizan, como único principio objeto de protección, el interés recaudatorio de los gestores de nuestra Administración Tributaria.” Op.Cit.Pág.2. Sobre este aspecto de la reforma de la LGT(2003), *Vid.* MARTIN QUERAL,J.(2014) *A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria.* Pág.2; CALVO VERGEZ,J.(2015) *La comprobación de bases negativas correspondientes a ejercicios prescritos en el impuesto sobre sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica.* Pág.24; LOZANO SERRANO,C.(2016) *La comprobación tributaria ante la prescripción.* Pág.20; CORDERO GONZÁLEZ, E.M.ª(2016) *La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015.* Pág.160.; SESMA SÁNCHEZ,B.(2017) *La reforma de la Ley General Tributaria en materia de prescripción tributaria.* Pág.36.

²²⁹² Que en otro sentido señala la E.M. (II), respecto al IVA, que “se admite su deducibilidad en este sistema aunque no se disponga de las facturas o documentos que, con carácter general exige la normativa del Impuesto, siempre y cuando la Administración obtenga datos o indicios que demostraran que el obligado tributario ha soportado efectivamente el impuesto correspondiente.” Como señala el Voto particular del Informe del CGPJ “No se mencionan los supuestos o motivos por los que la Administración puede cuestionar la efectividad de la factura, de manera que se deja al libre arbitrio de la Administración la admisión o no de factura cuya deducibilidad se ha producido.”

²²⁹³ Cuestión que no sería una simple modificación en relación a la extensión de plazo, sino que quedaba afectada por las modificaciones que se introducirían en los artículo 104 LGT(2003), en cuanto al “intento de notificación” y al artículo 150 LGT(2003) en cuanto a la suspensión del procedimiento. *Vid.* las críticas al respecto en el Dictamen del Consejo de Estado, Pág.74-86. En relación a la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, proponía la AEAf “incluir nuevamente, en el apartado 6 del artículo 150, la interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, puesto que su eliminación supone nuevamente un menoscabo de los derechos y garantías del contribuyente y un respaldo a la actuación negligente de la Administración, máxime, cuando se mantiene, de forma indirecta, la «dilación por causa no imputable a la Administración» para los supuestos en los que el contribuyente aporte tardíamente la documentación requerida.” Pág.29. La Enmienda N°76 del GP CIU en el Senado señalaría que “Aplicar más de 18 meses a una inspección de una PYME significa que la burocracia tributaria es improductiva y genera improductividad en la empresa inspeccionada.” BOCGS, de 10 de agosto de 2015. Pág.82

la Ley (...) consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley”, incorporando “un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos”²²⁹⁴, entendiéndose que “la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente” al establecer que “la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma”²²⁹⁵, sin perjuicio de que en determinadas situaciones reguladas en la norma tributaria se haya optado “en estricta sujeción al carácter potestativo fijado en la norma penal en este punto” por la paralización de las actuaciones sin practicar liquidación.

Como ya avanzara el Consejo General del Poder Judicial²²⁹⁶ al comenzar el análisis del Anteproyecto “como cuestión previa y general a todo el Anteproyecto, es necesario advertir de la necesidad de que se incremente la seguridad jurídica del contribuyente en la norma proyectada”, lo que en alusión expresa al contenido del nuevo Título VI de la LGT(2003), matiza al afirmar que “no se regula la situación jurídica del obligado tributario, sobre el que existe una posible incriminación por delito, en la denominada fase preprocesal” a quien ni siquiera “se prevé se le notifique que se encuentra en dicha fase” considerando que “cuando el procedimiento administrativo se halla íntimamente unido al proceso penal, deben reconocerse al interesado los mismos derechos que si el proceso penal se hubiere ya iniciado” debiendo ser observados “los principios y garantías del artículo 24 CE”, por lo que “debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan pronto se tengan sospechas

²²⁹⁴ Cuya única finalidad es 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”, que era lo que hasta ahora impedía a la Administración tomar la iniciativa de las actuaciones de cobro y aseguramiento, al quedar sus actuaciones recaudatorias supeditadas al auxilio judicial que en su caso, se le solicitara.

²²⁹⁵ En el Voto particular del Informe del CGPJ se puede leer que “[L]as previsiones del prelegislador para adaptar la normativa tributaria a la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el C.P. no solo eliminan la hasta ahora obligada paralización de las actuaciones administrativas de liquidación y recaudación de la deuda tributaria por la incoación del procedimiento penal, sino van más lejos y, para hacer factible la coexistencia simultánea de actuaciones administrativas y judiciales, se determina por la Administración tributaria, previamente, la culpabilidad y la cuota defraudada, -que constituye la responsabilidad civil y es además, no lo olvidemos es un elemento típico del delito- y la ejecuta antes de que se dicte sentencia penal mediante u procedimiento de apremio administrativo que no se articula como una potestad del órgano judicial pena -como así se establece en el artículo 305.5 y 7 CP-, sino que se impone al órgano penal, con olvido de que es a él -y no a la Administración- al que la CE atribuye la potestad de juzgar y hacer juzgar lo juzgado (art.117 CE).”

de la posible existencia de un delito, evitando el acopio de material probatorio para enervar el principio de presunción de inocencia, al margen y sin conocimiento del sujeto.”

El debate del Proyecto de Ley²²⁹⁷ de modificación parcial de la Ley 58/2003²²⁹⁸, centrado en su inicio por el Ponente del Gobierno²²⁹⁹, en los logros recaudatorios conseguidos desde las reformas implantadas en el año 2012, no ofrecería más explicación en relación al proyectado Título VI de la LGT(2003) que “[H]asta ahora, la norma general supone que, cuando aparecen estos indicios, el caso se remite al juez o a la fiscalía, pero se paralizan las actuaciones administrativas y no se practica la liquidación, lo que perjudica a la Hacienda pública. A partir de ahora, la Agencia Tributaria podrá continuar el procedimiento para liquidar y recaudar las cuantías defraudadas a expensas de la decisión judicial. Con esta medida se busca adelantar y garantizar el cobro del dinero defraudado dentro del respeto a la garantía del proceso judicial”²³⁰⁰. Si tratamos de encontrar mayor explicación al desarrollo tributario de lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP(2912), el debate parlamentario²³⁰¹ sobre las Enmiendas presentadas al Proyecto, no llegaría a contestar la dudas que se pudieran plantear. De esta forma, el GP. de UPD se limitaría a señalar que la modificación de la LGT “se ha hecho pensando en facilitarles el trabajo a los inspectores de Hacienda, sin tomar en consideración en lo más mínimo una serie de garantías básicas que el obligado tributario, es decir, el ciudadano, tenía ya antes de esta modificación y que aquí se han ido laminando sistemáticamente dejándole a veces en una posición de indefensión, rayando en violación básica de derechos fundamentales, de derechos protegidos constitucionalmente”, apelando el GP Catalán a una vuelta al “sistema de prejudicialidad administrativa en la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios delictivos contra la Hacienda Pública” atendiendo a la concurrencia durante el procedimiento inspector “de la culpa en la fase de determinación del procedimiento respecto de la liquidación vinculada al presunto delito” tratando de recuperar “la recurribilidad de la liquidación” ante un sistema “que vulnera el derecho a la tutela judicial efectiva, en su expresión de derecho al acceso a los recursos, e impide articular el régimen de suspensión cautelar.”

²²⁹⁷ Congreso de los Diputados, Sesión plenaria nº277, de 7 de julio de 2015.

²²⁹⁸ BOCGCD, Serie A Nº121/000146, de 3 de junio de 2015.

²²⁹⁹ Se afirmaba desde la Tribuna en la exposición del Proyecto que “Por eso, nunca he entendido a quienes se presentan como víctimas cuando son objeto de una inspección tributaria...” Pág.8

²³⁰⁰ En el Dictamen del Consejo de Estado, sobre el Anteproyecto, se podía leer: “[S]e introducen las disposiciones precisas para aclarar que intervienen dos autoridades diferentes: la tributaria, para la liquidación y cobro de la deuda; el juez penal, para conocer el enjuiciamiento de la conducta delictiva. La prevalencia de este queda manifestada en la posibilidad de acordar la suspensión de las actuaciones administrativas y en el ajuste de estas a los hechos probados.” Pág.92

²³⁰¹ Diario de sesiones del Congreso de los Diputados de 14 de julio de 2015. Nº866, Pág. 2-9

Las Enmiendas presentadas²³⁰², en relación a los disposiciones reguladas en el Título VI de la LGT(1993), quedarían referidas a la supresión del artículo 252 -Enmienda N°52 GP Socialista- al significar la regularización²³⁰³ *“un elemento negativo del tipo”* que arrastra a la desaparición delictiva *“de todos los delitos conexos y relacionados con él, incluso el de blanqueo”*²³⁰⁴; en relación al artículo 250, señalaba la Enmienda N°115 -GP Catalán-, que desde *“el punto de vista penal genera una artificiosa distinción del injusto y un inconcebible fraccionamiento del dolo”*, significando desde la perspectiva tributaria *“la creación de una nueva modalidad de liquidación, en cuyo procedimiento de adopción se excepcionan (...) muchos principios y garantías”* lo que supone adoptar una liquidación sobre *“la base de una inasumible paradoja: la Agencia Tributaria podrá liquidar la cuota derivada de la existencia de delito sin perjuicio de que se sustancie un proceso penal que determinará si tal cuota que se va a liquidar existe o no”*, postulando la Enmienda *“la vuelta a la prejudicialidad administrativa, exigiendo que se determine, antes de la remisión del expediente a los tribunales, la existencia de cuota defraudada por el único órgano que puede hacerlo con propiedad, que es la Administración tributaria”*, añadiendo que el sistema propuesto *“faculta una permeabilidad en el uso de las pruebas que entierra definitivamente cualquier pretensión de hacer efectivo el derecho a no autoinculparse.”*²³⁰⁵; en cuanto a la impugnación de liquidaciones vinculadas al delito -

²³⁰² BOCGCD, de 17 de julio de 2015. Pág.1-134.

²³⁰³ En relación a la regularización, la Enmienda N°116 del GP Catalán, propondría al eliminación del *“completo”* pago de la deuda tributaria justificando que *“Cuando se habla de «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria», parece que el pleno reconocimiento no debiera de excluir la posibilidad de acogerse al artículo 120.3 de la LGT, sino que debería limitarse a la aceptación de los hechos sin extenderse a su calificación jurídica a efectos tributarios. Asimismo, la exigencia de pago no debiera de excluir la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento, y la deuda tributaria a regularizar debería de incluir sólo la cuota tributaria, no los recargos ni los intereses que no se autoliquidan por el obligado tributario sino que se someten a liquidación administrativa.”*

²³⁰⁴ La Enmienda N°91 del GP CIU en el Senado propondría que *“Cuando se habla de «completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria», parece que el pleno reconocimiento no debiera de excluir la posibilidad de acogerse al artículo 120.3 de la LGT, sino que debería limitarse a la aceptación de los hechos sin extenderse a su calificación jurídica a efectos tributarios. Asimismo, la exigencia de pago no debiera de excluir la posibilidad de aplazamiento y fraccionamiento, y la deuda tributaria a regularizar debería de incluir sólo la cuota tributaria, no los recargos ni los intereses que no se autoliquidan por el obligado tributario sino que se someten a liquidación administrativa. Adicionalmente, se debería admitir la posible regularización voluntaria en caso de extralimitación temporal del procedimiento inspector o de interrupción injustificada de las actuaciones inspectoras, posibilidad admitida en la legislación tributaria y que viene reconociendo también la jurisprudencia penal.”* Por otro lado y *“a fin de evitar el alargamiento «de facto» del plazo de prescripción de la acción penal, toda vez que el inicio del cómputo de la prescripción no tendría lugar con la materialización de la defraudación, sino cuando finalizara la posibilidad de regularizar la situación tributaria”*, se propone adoptar la misma solución que en el Derecho Tributario Sancionador *“y entender que el dies a quo para el cómputo de la prescripción penal coincide con la prescripción administrativa, y hay que situarlo en la finalización del período voluntario de presentación de la autoliquidación.”* Pág.95

Finalmente cabe señalar que, sea cual sea la naturaleza de la regularización tributaria voluntaria, al tocar colateralmente lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal, lo establecido en este artículo 252 debería tener en todo caso carácter orgánico por su íntima conexión con el principio de legalidad penal

²³⁰⁵ Texto que se repetiría en la Enmienda N°90 del CP CIU en el Senado. BOCGS, Pág.94.

art.254 LGT(2003)-, señalaba la Enmienda N°118 -GP Catalán- que *“no hay ningún fundamento riguroso para excluir a la liquidación del recurso, lo que podría vulnerar las exigencias de tutela judicial efectiva, en su expresión de derecho al acceso a los recursos”* entendiendo que, establecer un plazo voluntario de ingreso *“es porque el mismo debe ser susceptible de poder ser suspendido a solicitud del sujeto, por lo que deben existir los recursos pertinentes contra la liquidación”* por lo que *“la referencia a la no recurribilidad impediría plantear la suspensión del período voluntario que también se prevé, puesto que la suspensión del período voluntario suele ser consecuencia de la suspensión de la ejecución instada en vía de recurso.”* Motiva la Enmienda que *“si se pretende que exista una liquidación que se ejecute, la misma debe ser fruto de un pronunciamiento prejudicial de la Administración y no de unas facultades liquidadoras permanentemente condicionadas por lo que se considere probado en el proceso penal”* por lo que propone *“para las liquidaciones administrativas dictadas como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta ley, una vía de recurso similar al aplicable al resto de actos dictados por la Administración tributaria”* desde el momento en que *“se trata de un acto administrativo que no es de trámite, que decide sobre el fondo del asunto y que va ligado a una deuda tributaria exigible tras la apertura de un período voluntario de ingreso.”*²³⁰⁶

Las propuestas de veto presentadas en la sesión de la Cámara Alta²³⁰⁷ pondrían de manifiesto que, los objetivos que se decían perseguir en el Proyecto de Reforma no solo no se cumplen²³⁰⁸ sino -Propuesta N°1- que atentan *“contra los derechos de los contribuyentes”*, se desnaturaliza -Propuesta N°2- la prescripción y, se viene *“a consagrar en materia de delito fiscal la garantía de la impunidad”* al hacer *“desaparecer la pena para quien regularice su situación tributaria”*, introduciendo *“regulaciones de cuestionada viabilidad constitucional, otorgando a la administración potestades de límites imprecisos, puede incidir negativamente en el principio de seguridad jurídica y especialmente en el de igualdad de todos los contribuyentes ante la ley”*; el Proyecto de Ley -Propuesta N°3- *“prioriza los intereses de la maquinaria burocrática interna de la administración frente a los derechos del contribuyente”* en una clara involución respecto al «Estatuto del Contribuyente» de 1998, de manera que en cada reforma posterior *“los derechos del contribuyente se hacían más pequeños y los de la administración más grandes”*

²³⁰⁶ Enmienda que coincidiría con la N°93 presentada por el GP CIU en el Senado. BOCGS.Pág.98

²³⁰⁷ BOCGS de 10 de agosto de 2015.Pág.4 y ss

²³⁰⁸ El reforzamiento de la seguridad jurídica tanto de los obligados tributarios como de la Administración Tributaria y la reducción la litigiosidad en esta materia para lo que es fundamental lograr una regulación más precisa, clara y sistemática de todos aquellos procedimientos a través de los cuales se aplica y gestiona el sistema tributario. La prevención del fraude fiscal incentivando el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. El incrementar la eficacia de la actuación administrativa en la aplicación de los tributos, logrando un mejor aprovechamiento de los recursos a disposición de la administración.

traduciéndose el presente Proyecto en un «Estatuto de la Administración Tributaria» con lo que parece que *“la información sólo corresponde a la administración, los derechos son para la administración, las interpretaciones son potestad de la administración e incluso los jueces quedan supeditados a lo que determine la administración”*, no siendo *“normal”*, continúa la Propuesta, arbitrar un sistema -art.66.bis y 115- *“de casi imprescriptibilidad tributaria”*, que considera que el contribuyente comete una infracción -art.179 y 206- *“cuando actúe en contra de la interpretación administrativa de la administración tributaria, a pesar de que pueda haber jurisprudencia con posicionamientos diferentes de la que pueda arbitrar la administración”*, como tampoco se considera normal, que la inspección tributaria -art.150.6- *“pueda prorrogar las inspecciones a placer, una vez incumplido el plazo inicial”*, que se establezca -Titulo VI- *“una articulación híbrida de los procedimientos de liquidación entre la administración tributaria y la jurisdicción penal ... al servicio de la administración tributaria”*, o que -art.254- *“las liquidaciones no sean recurribles”*, que se establezca la solidaridad penal en sede tributaria -art.258- cuando *“una cuestión son las responsabilidades penales en que puedan haber incurrido y otra es que sean responsables solidarios de la deuda”*, lo que en conjunto plantea que, *“una cuestión es luchar decididamente contra el fraude fiscal y otra es no tratar al contribuyente como se debe.”*

Una valoración anticipada sobre cuando hemos tratado de situar en relación a las propuestas contendidas tanto, en el Anteproyecto como en el Proyecto de Reforma de la LGT 58/2003, de 17 de diciembre, así como en relación a las aportaciones de los distintos Organismos y Grupos parlamentarios²³⁰⁹, no nos permite predecir una aplicación pacífica de las normas que se tratan de introducir en el torrente jurídico-tributario, que en referencia al objeto de nuestro trabajo, no crea sino una inseguridad manifiesta para el contribuyente desde el momento en que el legislador, ha tratado de añadir a las competencias de la Inspección de los Tributos funciones de policía fiscal al margen de una Jurisdicción penal, que parece que deberá rendir pleitesía a las actuaciones de la Administración tributaria. Por este motivo y, de acuerdo a los nuevos parámetros que guiaran la relación entre el procedimiento y el proceso, es por lo que entendemos que, y como señala MARTIN QUERALT, el legislador ha pasado a tratar de considerar irrelevantes los defectos

²³⁰⁹ Cuya única finalidad no es otra que, como resalta PALAO TABOADA,C.(2015) de la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, *“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.”* Op.Cit.Pág.50

procedimentales que afecten a la liquidación de la cuota presuntamente delictiva, admitiendo en sede tributaria el pago de deudas prescritas y, eliminando todo recurso envía administrativa contra la liquidación que se practique por este motivo, “*porque ya estamos en un proceso penal, pese a que la Administración siga actuando.*”²³¹⁰

IV.II.- La liquidación de la cuota vinculada al delito. El supuesto general del artículo 250 de la LGT(2015).

Señala la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre que, “[C]omo consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública llevada a cabo por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, se hacen precisas determinadas modificaciones en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, 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”, lo que a juicio del legislador “*justifica por sí sola la incorporación en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de un nuevo Título VI específicamente dedicado a las actuaciones a desarrollar en estos supuestos*”²³¹¹.

Desde nuestra posición, tal y como desarrollamos en un capítulo anterior²³¹², el artículo 180.1 de la LGT(2003) no impedía la practica de una liquidación una vez observada la sospecha o indicio, puesto que tanto la *notitia criminis* como el elemento objetivo del delito, no se presentaban -a efectos delictivos- desligados del ámbito de la culpabilidad, entendiéndose necesario que, para despertar un posible interés de la Jurisdicción penal, debería trascender la «conducta» del sujeto de la simple negligencia, cuestión que, respetando los tiempos del procedimiento de regularización, debería ser observada durante la instrucción del sancionador, y determinada al instante de su propuesta de resolución; momento en el cual, la Administración tributaria practicaría el traslado o

²³¹⁰ MARTIN QUERALT,J.(2014) Como señala el Autor no resulta fácil de entender que se abra la vía administrativa “para aprovechar la ejecutividad del acto administrativo -lo que me permite no solo liquidar, sino también cobrar- pero... la cierro cuando quien pretende valerse de esa misma vía administrativa invoca la existencia de errores procedimentales por parte de la Administración o pretende invocar la prescripción del crédito tributario o pretende acudir a los Tribunales de Justicia para revisar la legalidad de la actuación administrativa.” El problema para MARTIN QUERALT “no está en la reforma de la LGT. El problema nació con la reforma del Código Penal en diciembre de 2012. Aquellos polvos traen estos lodos. Resta por saber si la reforma del Código Penal no se fraguó también en las dependencias del Ministerio de Hacienda... en cuyo caso no ha lugar a excusa absolutoria.” Op.Cit.Pág.6.

²³¹¹ En contra, consideraba el CGPJ, en su Informe de 28 de junio de 2012 -sobre Anteproyecto de reforma de la LO 10/1995- la necesaria reforma de las normas tributarias, para la aplicación del artículo 305.5 del CP, “de modo que la Administración pueda establecer una deuda tributaria ... a modo de una, actualmente inexistente, «liquidación provisional de deuda tributaria a expensas de lo que resuelva el juez penal”, dado que el modelo diseñado en el Anteproyecto es legalmente inviable, y supone una alteración sin cobertura legal del régimen vigente de prejudicialidad penal.” Pág.36-37

²³¹² Vid. Gral. la Quinta Parte de nuestro trabajo. En particular el Apartado III.III.- de ésta.

remisión de las actuaciones al «estimar» que la infracción tributaria, no era tal, sino una infracción contributiva de posible carácter delictivo. En esta secuencia, existía como tuvimos la ocasión de analizar, un elemento de distorsión como era el artículo 32 del RGST(2004), que alteraba el normal desarrollo del procedimiento de liquidación y del sancionador, al activar junto a las actuaciones de comprobación e investigación un procedimiento *ad intra* paralelo a éstas, instruido por un «órgano administrativo competente», que sería finalmente el que decidiera -o no- iniciar los trámites para el traslado o remisión de las actuaciones²³¹³. Si como ya advertíamos en otro apartado de nuestro trabajo, el artículo 32 del RGST(2004)²³¹⁴ no vino sino a incorporar a una norma tributaria las actuaciones que la Inspección de los Tributos practicaba de forma consuetudinaria e intencionadamente encubierta²³¹⁵, una vez advertida la sospecha delictiva, lo que ahora viene a incorporar el Título VI de la LGT(2003), no es sino que la Administración tributaria no necesita iniciar el procedimiento sancionador²³¹⁶ para establecer una responsabilidad que trascienda de la simple negligencia²³¹⁷, sino que advertido el «indicio» en el procedimiento de comprobación e investigación, se ordena ahora continuar las actuaciones y practicar la liquidación de la cuota que se considere «indiciariamente defraudada»²³¹⁸. Lo que en resumen significa, tras la incorporación del

²³¹³ La distorsión que mencionamos, no se producía por el mero desarrollo de estas actuaciones paralelas, sino por la omisión en el procedimiento tributario de las actuaciones debidas; de esta forma, el actuario recogería en diligencia las circunstancias que pudieran ser delictivas, al igual que emitiría un informe señalando los hechos y fundamentos de derecho que motivaban la posible transcendencia penal advertida. Estos documentos, y sin notificación alguna al contribuyente, se utilizaban al margen del procedimiento tributario en el que se debía sustanciar la presunta culpabilidad y responsabilidad de la presunta infracción, para instruir un expediente de denuncia penal. De esta forma -entre otros efectos- y al no comunicar al contribuyente mediante diligencia, los hechos presuntamente delictivos observados, se permitía a la Administración disponer de la información obtenida durante el procedimiento de regularización, lo que conducía a que ésta no identificara con la debida precisión que documentos había sido obtenidos por ésta, y cuales los aportados por el contribuyente, bajo la obligación de colaborar a un procedimiento de aplicación de los tributos.

²³¹⁴ Vid. Apartado VI.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²³¹⁵ Vid. Apartado III.IV.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²³¹⁶ Establece el artículo 205.2 LGT(2015) “En los supuestos a los que se refiere este apartado, la administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondiente a estos mismos hechos. En caso de haberse iniciado un procedimiento sancionador, de no haber concluido éste con anterioridad, dicha conclusión se entenderá producida, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador en los casos a que se refiere el último párrafo de este apartado.” Procedimiento sancionador que se iniciará, “cuando proceda”, de no haber sido apreciada la existencia de delito,” de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados.”

²³¹⁷ El legislador abandona la tradicional expresión “cuando la Administración estime que la infracción pudiera ser constitutiva de delito” -art. 77.6 LGT(1985-1995) y art. 180.1 LGT(2012)- para disponer en el artículo 250.2 LGT(2015) “La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título.”

²³¹⁸ Como señala ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) “el artículo 250.1 instaura como regla general un sistema de doble liquidación, que obliga a la Administración, ante la aparición de indicios delictivos, a disociar la obligación tributaria, en principio unitaria, en elementos vinculados al posible delito fiscal y elementos no

Titulo VI a la LGT(2003), el reconocimiento por parte del legislador de que la Inspección de los Tributos, una vez advertida la sospecha, sustanciará -ya lo venía haciendo- de forma conjunta al procedimiento de aplicación de los tributos el juicio de valor necesario para constatar el indicio -para nosotros, constatar el delito-, lo que a fin de cuentas no es sino, volver a instaurar la unificación de los procedimientos, y lo que es más peligroso, instaurar una posible vuelta a la responsabilidad objetiva²³¹⁹. De esta forma y, como señala LOPEZ MARTINEZ, “*se pone groseramente de manifiesto*” que el procedimiento de aplicación de los tributos “*es utilizado -con la ignorancia del obligado tributario- para acumular material probatorio que será ulteriormente empleado en el proceso penal...*”²³²⁰, matizando nosotros que, el material probatorio obtenido durante el de regularización, que antes se tamizaba por el posible filtro de la instrucción sancionadora, ahora queda directamente incorporado, sin contradicción previa alguna, como prueba de indicios²³²¹.

Cuanto consideramos en relación al artículo 180.1 de la LGT(2003) sin embargo, significaba aceptar un giro hacia la prejudicialidad²³²² devolutiva, que permitiera al contribuyente -autorizada ésta por el Juez penal- acudir a la vía administrativa y contenciosa para obtener una revisión de la liquidación, lo que no solo -y como ya explicamos en su momento²³²³- podría significar un retraso en la sustanciación de la causa delictiva, sino una posible disparidad en pronunciamientos de dos Jurisdicciones distintas.

vinculados al mismo.” Op.Cit.Pág.45. Para nosotros, lo que bajo al amparo del artículo 180.1 de la LGT(2003) «podía» hacer la Administración, ahora al amparo del artículo 250 de la LGT(2015) «debe» hacerlo.

²³¹⁹ Buena prueba -entre otros- de la intención del legislador en su exclusivo afán recaudatorio, de esta vuelta a la responsabilidad objetiva en el ámbito tributario, queda expuesto en el apartado segundo del artículo 206.bis LGT(2015) en relación al segundo párrafo del artículo 179.2.d LGT(2015), al igual que se manifiesta en la responsabilidad exigible -art.258 LGT(2015) a quienes “hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realización de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado...” Para TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(2016) “la regulación del procedimiento de inspección paralelo a una instrucción penal atenta contra ciertos principios penales y tributarios, parte de un error de apreciación y, en fin, otorga una importancia que no tiene a la terminología utilizada por el Derecho penal en esta materia” que atenta “contra el principio de tipicidad penal y contra la naturaleza ex lege ... de la obligación tributaria”, equipara dos situaciones jurídicas completamente distintas, al tratar la investigación de “la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública” de forma simultánea a las que “han sido declaradas culpables de la comisión de una infracción tributaria” y, “otorga una importancia de la que carece a la expresión de «responsabilidad civil» con la que el ordenamiento penal denomina al tributo no pagado.” Op.Cit.Pág.10

²³²⁰ LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) con el que coincidimos cuando afirma que “el eje central de la problemática que subyace a la conexión existente entre ambas instrucciones no se encuentra resuelta de forma respetuosa con los derechos y los intereses que han de garantizarse tanto en el procedimiento como en el proceso.” Op.Cit.II.Pág.371-372

²³²¹ Lo que antes ofrecía la posibilidad de discernir entre el material probatorio aportado por el contribuyente a efectos de regularización, de aquel obtenido por la Inspección a efectos «prueba» de culpabilidad, queda ahora sintetizado bajo el mantra indiciario que sustenta la acusación delictiva.

²³²² En el fondo el problema que subyace, en palabras de TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(2016), en las normas ahora aprobadas “es la necesidad o no de priorizar un sector del ordenamiento jurídico frente a otro o, si queremos utilizar una expresión más técnica, el reconocimiento o no de la prejudicialidad a favor de un determinado sector del ordenamiento jurídico.” Vid. Op.Cit.Pág.2-4, en las que resume la posición jurisprudencial en relación a la prejudicialidad.

²³²³ Vid. Apartado VII.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

Por tanto, y a pesar de la posibilidad de practicar una liquidación conforme a las normas ya establecidas tanto en LGT(2003) como, en el RGGI (2007), el motivo entendemos, a que responde la incorporación de una «liquidación *ad hoc*» en los supuestos de indicios de delito, no es otra que evitar ciertas «consecuencias jurídicas» derivadas de las «liquidaciones tributarias» una vez que éstas son emitidas y notificadas al contribuyente. Por lo que en definitiva de lo que trata el Título VI de la LGT(2015) no es sino, de instaurar una liquidación híbrida²³²⁴ que de un lado, permita como elemento objetivo del posible delito -bien como condición objetiva de punibilidad, bien como elemento del tipo-dirigir el proceso contra el sujeto, a la vez que impedir -acudiendo interesadamente al *ajuste* penal²³²⁵ - que el contribuyente acceda a la vía económica-administrativa y contenciosa a fin de que revise la liquidación practicada, tratando de evitar la inevitable conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil del delito²³²⁶, incorporando al sistema de aplicación de los tributos un título que habilite el inicio de la recaudación, la investigación patrimonial y la adopción de medidas cautelares, al tiempo que se asegura, la participación de la Administración tributaria en el proceso penal, para explicar como se ha practicado esa liquidación.

Situado un primer avance de los motivos que entendemos, llevan a incorporar a la LGT(2003) las disposiciones que conforman el nuevo Título VI de la Ley, comenzamos nuestro análisis, sobre el supuesto general regulado en el artículo 250 de la Ley, que viene a establecer que²³²⁷:

²³²⁴ Se refiere a estas liquidación MENENDEZ MORENO,A.(2017) como creación de un “Frankenstein jurídico con retales procedentes aleatoriamente de las regulaciones sustantivas y procesales de los órdenes tributario y penal.” En el Prologo a la obra de Aníbarro Pérez, S.(2017), Pág.17

²³²⁵ De aquí el motivo por el que el segundo apartado de la Disposición Final Tercera de la L 34/2015, de 21 de septiembre establezca la modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contenciosa-administrativa (D.A. Novena) “De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3.a) de esta Ley, no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, salvo lo previsto en los artículos 256 y 258.3 de la misma. Una vez iniciado el correspondiente proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, tampoco corresponderá al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.” Como señala MENENDEZ MORENO,A.(2017) “en ese empeño de conciliar lo inconciliable, ha despojado de sus competencias naturales a la jurisdicción contencioso-administrativa, otorgándoselas al juez penal en aras de una celeridad en la recaudación ... sin que ni siquiera esa pretendida celeridad y eficacia recaudatoria se vaya necesariamente a conseguir con el disparatado Título VI de la LGT.” Op.Cit.Pág17.

²³²⁶ Que pese a la intención del legislador tributario, el artículo 305.7 del CP(2012) mantiene en su redacción como responsabilidad civil “el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal...”

²³²⁷ Con fecha 30 de junio de 2017 fueron sometidos a información publica el Real Decreto XX/2017, de XX, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio y, Real Decreto XX/2017, de XX, por el que

“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.”

Una primera diferencia respecto al artículo 305.5 del CP(2012), y dado que el precepto tributario señala de forma indeterminada “*sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa*”, queda referido a la posibilidad de formular la denuncia sin haber practicado la liquidación, continuando la Administración con sus actuaciones. Esta interpretación de la nueva norma tributaria consideramos *a priori* que, no solo excedería el mandato del precepto CP(2012), sino que podría entrar en conflicto con las exclusivas competencias del Juez penal²³²⁸. Si bien, el artículo 305.5 establece que la cuota vinculada al delito queda supeditada al “*ajuste*” que finalmente “*se decida en el proceso penal*”, consideramos que, una vez practicada la denuncia, la Administración, pese a las facultades de recaudación, cautelares y, de investigación patrimonial que puede desplegar de forma paralela a la sustanciación del proceso penal -si el juez no suspende éstas-, no podrá dictar ya una liquidación, puesto que, una vez en curso las actuaciones procesales, únicamente el Juez penal, será el competente para establecer el elemento objetivo del delito²³²⁹. En el mismo sentido, entender que la Administración puede formular denuncia y proseguir con sus actuaciones de comprobación e investigación -y dado que nada explicita el Título VI de la LGT(2003) en este sentido- podría conllevar a que ésta, no solo continúe para practicar una liquidación, sino con la idea de avanzar en las actuaciones²³³⁰ propias de comprobación e

se modifica el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre. *Vid.* Secretaría de Estado de Hacienda, Dirección General de Tributos. El primer apartado del artículo 197.bis del RD XX/2007 del RGGI(2007) establece que “Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, sin perjuicio de que, si esa apreciación se produjera en el seno de un procedimiento inspector, se seguiría la tramitación prevista en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y en los artículos correspondientes de este reglamento.”

²³²⁸ Desde esta posición, para TEJERIZO LÓPEZ, J.M.(2016) “Una persona que está siendo investigada por un posible delito fiscal no debe nada a la Hacienda Pública porque está amparada por el principio de presunción de inocencia y, por lo tanto, no es un deudor tributario. Solo lo será después de que se dicte la sentencia correspondiente y se conozca el montante de la deuda tributaria, si es que llega a existir, y si se dan los elementos del injusto que califican el comportamiento del acusado como delictivo.” *Op.Cit.*Pág.10

²³²⁹ En este sentido y como señala ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) “solo una vez dictada la liquidación vinculada al delito, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.” *Op.Cit.*Pág.45. De otra forma entendemos, se estaría limitando la función del Juez penal al «*ajuste*» que debiera de hacerse sobre la liquidación que la Administración practicara «en cualquier momento» anterior a la conclusión de la Instrucción Penal, cuando este «*ajuste*» se ha de producir únicamente en los casos en que exista una liquidación previa al inicio del proceso. Para el caso de iniciarse el proceso sin esta liquidación, no procederá ajuste alguno, puesto que la cuota defraudada vendrá dada en el propio pronunciamiento jurisdiccional.

²³³⁰ En este sentido, para LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) cabría preguntarse “cuando en regularización se determina que existen indicios de la comisión del delito y se activa dicho procedimiento ¿siguen operativos los deberes de colaboración del obligado?, ¿como se garantiza el derecho a no autoinculparse si nada dice el nuevo procedimiento sobre el valor de los datos y pruebas obtenidas en regularización con amenaza de sanción?...” *Op.Cit.*II.Pág.374. pp.

investigación de forma paralela al desarrollo del proceso penal, lo que daría lugar a que el contribuyente quedara sometido a las actuaciones de dos Administraciones distintas del Estado por unos mismos hechos²³³¹.

No obstante lo anterior, se refiere el legislador en la exposición de motivos a que *“la regla general será la práctica de liquidación y el desarrollo de las actuaciones recaudatorias de la deuda tributaria cuantificada a través de la misma”* por lo que entendemos que, lo señalado -de forma premeditadamente confusa- por el artículo 250 de la LGT(2015) en relación al *“procedimiento”* que se debe continuar, en primer lugar se refiere al de liquidación -pese a la advertencia de indicios delictivos-, para en segundo lugar y una vez practicada la liquidación, así como el traslado o remisión de las actuaciones, quedar referido el *“procedimiento”* de recaudación²³³².

La segunda diferencia -aunque matizada en artículos posteriores, como veremos- se evidencia por la transposición que de la expresión *“podrá”* -art.305.5 CP(2012)- realiza el legislador el artículo 250.1 de la LGT(2015), quedando traducida en que *“se continuará la tramitación del procedimiento”* y -art.250.1.Párrafo 2º- *“procederá dictar liquidación de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública.”*²³³³

²³³¹ La Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 -Pte, Díaz Delgado, J.,ROJ 4504/2016- bien señala -FDº5- la infracción del artículo 180 de la LGT(2003) al entender que las actuaciones tributarias debían haber sido paralizadas -ante un supuesto de desagregación de hechos como explica ahora el art.253 de la LGT(2015)- los fundamentos anteriores de este pronunciamiento, entendemos que motivan nuestra anterior afirmación; en el FDº4 señala el TS que *“es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, carece de toda lógica basarse, para no paralizar las actuaciones administrativas, en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección...”*

²³³² Esta interpretación guarda más sentido con lo dispuesto en el artículo 305.5 del CP(2012): *“Cuando la Administración Tributaria apreciare indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá liquidar ... seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria ... paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria...”* No establece la norma penal, que se denuncie antes de practicar -siempre que se pueda- la liquidación, y se continúe el procedimiento administrativo de regularización. En este sentido, la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 -Pte, Díaz Delgado, J.,ROJ 4504/2016- si bien señala -FDº5- la infracción del artículo 180 de la LGT(2003) al entender que las actuaciones tributarias debían haber sido paralizadas -ante un supuesto de desagregación de hechos como explica ahora el art.253 de la LGT(2015)- los fundamentos anteriores de este pronunciamiento, entendemos que motivan nuestra anterior afirmación; en el FDº4 señala el TS que *“es obligatoria para los órganos de la Inspección la suspensión de los procedimientos que se basen en hechos que están siendo objeto de un análisis en sede penal. En este sentido, carece de toda lógica basarse, para no paralizar las actuaciones administrativas, en que la causa por delito contra la Hacienda Pública se refiere al IVA y no al IS, que es al que se refiere la regularización de la Inspección...”*

²³³³ En este sentido advierte LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) que, la norma general es mucho más estricta *“que la que aparecía en la reforma del art. 305 del CP por la LO 7/2012, que indica que se «podrá» continuar el procedimiento, mientras que lo dispuesto en la LGT supone que no se paralizará ningún procedimiento*

Si como en análisis anteriores de nuestro trabajo, sopesamos los «tiempos» de la norma penal y de la disposición tributaria -en desarrollo de ésta- no encontramos en principio -y como antes avanzamos- una diferencia sustancial respecto a lo que entendíamos permitido por el artículo 180.1 LGT(2003)²³³⁴. La liquidación que la Administración pueda practicar no es más que el resultado de un procedimiento de comprobación e investigación -que regulariza la situación tributaria del contribuyente- sobre el que ahora se «aclara» que, no debe quedar suspendida por la advertencia de sospechas o indicios delictivos. A partir de aquí, lo que entendemos que situó el legislador en la norma orgánica, es que el «indicio», una vez practicada la liquidación era un elemento que, vinculado a la liquidación podría -o no- conllevar a una actuación de la Jurisdicción penal. Situación distinta es la recepción que, de lo establecido en el artículo 305.5 del CP(2012) se produce en la norma tributaria²³³⁵, al traducirse en una supresión del inicio de la instrucción sancionadora para dilucidar la posible transgresión de la simple negligencia, recurriendo al «indicio» -y no a la «infracción» que pudiera ser delictiva- para en principio activar el mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso²³³⁶.

A partir de esta nueva regulación, es posible distinguir dos «tiempos» diferentes en el artículo 250 de la LGT(2015), partiendo del hecho evidente de que no es lo mismo practicar una liquidación a pesar de la advertencia de un indicio delictivo, que podría significar -practicada la liquidación- un posible traslado del tanto de culpa, que practicar una liquidación porque se advierte un indicio delictivo, lo que conllevaría posteriormente y de forma inexcusable a la práctica del traslado del tanto de culpa. Lo anterior nos lleva a situar de un lado, los «tiempos» que gobiernan el procedimiento de liquidación con la finalidad de regularizar la situación tributaria, y de otro, los que gobiernan el procedimiento de liquidación para constatar el indicio. En cuanto al primero y, como venimos manteniendo a lo largo de nuestro trabajo, la liquidación que la Administración practique como resultado de un procedimiento de comprobación e investigación, no tiene por que significar *per sé* su necesaria consersión a cuota defrauda, siendo durante el

«salvo en los casos en los que se refiere el artículo siguiente» -art. 251 LGT-.”Op.Cit,II.Pág.373-374. También señala LOPEZ DÍAZ,A.(2015) que, mientras que el CP establece una simple posibilidad “el legislador ordinario convierte esa posibilidad en una obligación para la Administración...” *Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT*. Pág.35

²³³⁴ Como señala BLAZQUEZ LIDOY,A.(2016) en relación a la liquidación una vez observados indicios delictivos “no es una innovación del procedimiento tributario, sino una legalización de un sistema que ya se había reconocido jurisprudencialmente.” *Procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios delictivos de delito contra la hacienda Pública*.Pág.511

²³³⁵ Vid. Apartado III.III.- del presente Capítulo, en relación al análisis que realizamos del mandato contenido en el artículo 305.5 del CP(2012)

²³³⁶ Si bien y durante nuestro análisis del artículo 250 de la LGT(2015) nos referimos al indicio como mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso, como posteriormente tendremos la oportunidad de observar, no es únicamente éste el que la provoca sino -art.253.1- la “regularización que ponga de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.”

proceso penal donde se establezca esta naturaleza²³³⁷. De esta forma entendíamos que, los distintos estadios en los que la *noticia criminis* podía manifestarse durante el desarrollo del procedimiento de regularización, no deberían de condicionar la naturaleza de éste, si con un mínimo de fe se creía en la separación de procedimientos²³³⁸; en este caso, el «indicio» no lleva de forma automática al traslado o remisión de las actuaciones, sino que será una cuestión más a valorar junto al resultado de la liquidación que se practique. En el segundo caso, si la Administración practica la liquidación por motivo del indicio, significa que se adelanta a la fase de regularización el juicio de culpabilidad, dirigiendo las actuaciones, no ya a regularizar la situación tributaria del contribuyente, sino a liquidar una parte -posiblemente delictiva- de esta situación, lo que a todas luces orienta el procedimiento tributario a una finalidad que sigue siendo extraña -la investigación de posibles causas delictivas- a las funciones y competencias otorgadas a la Inspección de los Tributos²³³⁹.

En cuanto a los «tiempos» que marcan ahora el «indicio» como posible e inicial mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso, entendemos que se produce una regresión en los avances producidos en la materia, desde el momento en que se estaría considerando, en contra de lo que señalara la Fiscalía General del Estado en su informe de 22 de mayo de 1995²³⁴⁰, que la Administración no tiene porqué adentrarse en la esfera

²³³⁷ Por lo que mantenemos la distinción que debe existir entre deuda tributaria y cuota defraudada, que a la postre es precisamente lo que trata de establecer el legislador -ya desde la reforma del CP(2010)-, para evitar la mutación a responsabilidad civil derivada del delito.

²³³⁸ Como tiene escrito LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) en este sentido “el procedimiento inspector, tienen por objeto el control al sometimiento de la legalidad de los comportamientos debidos de los administrados” para lo que tiene atribuidas las funciones señaladas en los artículo 141 LGT(2003) y 166 a 169 RGGIT(2007) “que habrán de ser desarrolladas, precisamente, en los procedimientos regularizadores”. De entre todas estas funciones y, como matiza el Autor, “el art. 145 de la LGT presenta como objeto nuclear del procedimiento de inspección la comprobación e investigación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la práctica, en su caso, de la regularización de la situación tributaria del obligado a través de las oportunas liquidaciones.” Op.Cit.II. Pág.369

²³³⁹ Los artículo 141 y 142 de la LGT(2003), referidos a “La inspección tributaria” y a las “Facultades de la inspección de los tributos” no han sufrido modificación alguna por la L 34/2005, de 21 de septiembre, que permita intuir una atribución de competencias de investigación de posible «indicios delictivos». Tampoco en este sentido ha variado el artículo 145 de la LGT(2003) en relación al “Objeto del procedimiento de inspección”, y en concreto, el contribuyente -art.142.3 de l LGT(2003)- debe “atender a la inspección” y prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones” en relación al «objeto» del procedimiento inspector, que por ahora, no responde a la investigación, ni a la liquidación de cuotas presuntamente delictivas. Cuestión distinta son las modificaciones operadas en el artículo 150 de la LGT(2003) en relación a la suspensión y plazos del procedimiento de inspección.

²³⁴⁰ Cita el Informe que, “...la decisión de la Administración Tributaria de remitir un expediente al fiscal o a la Autoridad Judicial (...) no puede ser concebido como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida.” Señalaba al respecto la Audiencia Provincial de Murcia, en Sentencia de 28 de mayo de 2002 -Pte. Castaño Peña, A., EDJ 2002/36629, FDº6- en relación al principio *nemo tenetur se ipsum accusare* que “se trata de un derecho que no puede circunscribirse al inicio de un proceso criminal pues, como señala la doctrina, sería completamente ineficaz y estaría sometido a toda clase de peligros de manipulación, sino que nace en el momento en que la imputación resulte, según reza el primero de los preceptos, de «cualquier actuación procesa» por lo que advierte que “es preciso concretar en qué momento la Administración Tributaria venía obligada a comunicar al sujeto pasivo inspeccionado la

subjetiva de la presunta defraudación siendo el elemento objetivo -como singular condición objetiva de punibilidad- junto al indicio -no junto a la ratificación de éste- lo que lleva a la Administración a trasladar el tanto de culpa a la Jurisdicción penal²³⁴¹. De esta forma y, sin que la norma penal establezca obligación distinta más allá de emitir una liquidación -si esto fuera posible- con carácter previo al traslado de las actuaciones, es el legislador tributario el que ha renunciado a la aplicación de la norma que otorgaba la cobertura legal pertinente para establecer la presunta responsabilidad delictiva, como era la instrucción del procedimiento sancionador tributario, al supeditar la liquidación que se haya de practicar “*a lo establecido en este Título*”, determinando el no inicio del anterior o su inmediata conclusión²³⁴². Por tanto, con el nuevo Título VI de la LGT(2015), el ámbito subjetivo del presunto delito, pasa a una situación distinta a la que venimos observando desde la inclusión del apartado sexto del artículo 77 de la LGT(1985) por la Ley 10/1985, de 26 de abril, en que era la «infracción» el resorte que activaba el mecanismo de conexión, siendo ahora el «indicio» el mínimo requisito que parece en principio obligar a la Administración a proceder con el tanto de culpa, lo que significa que, en el procedimiento de comprobación e investigación, una vez advertida la sospecha, no solo se continuarán las actuaciones para regularizar la situación tributaria del contribuyente, sino

posible existencia de un hecho punible, pues toda la prueba de cargo acumulada en el expediente a partir de ahí, salvo la que pudiese reproducirse en el plenario por otras fuentes, quedaría invalidada. A nuestro entender, basta con que el Inspector haya acopiado indicios, datos o motivos objetivos suficientes de que aquél ha eludido el pago de un mínimo de 15.000.000 ptas. para que surja la obligación de advertir al contribuyente de tales circunstancias a fin de que éste proyecte la oportuna estrategia defensiva. Por tanto, las impresiones subjetivas del actuado o el hecho de que éste no haya realizado los oportunos cálculos matemáticos para determinar la cuota defraudada, no le liberan de su deber de avisar a aquél de las consecuencias futuras. La Sala Segunda del Tribunal Supremo en Sentencia de 2 de junio de 2005 -Pte. Monterde Ferrer, F., EDJ 2005/188308, FDº1- señalaba que “El artículo 305 del Código Penal vigente considera delictiva la elusión del pago de tributos cuando la cuota defraudada exceda de quince millones de pesetas. Esta previsión legal no excluye la posibilidad de que la Administración inicie las actuaciones de comprobación o inspección. Antes al contrario, será lo habitual que el descubrimiento de los primeros indicios de responsabilidad criminal por hechos de esta clase se produzca como consecuencia de las actuaciones administrativas.” La Sala Tercera del Tribunal Supremo admite en Sentencia de 6 de junio de 2014 -Pte. Huelin Martínez de Velasco, J., EDJ 20147/91221,FDº2 - que las actuaciones de la Inspección una vez nacida la sospecha delictiva “resultaron cauces adecuados para obtener la información que corroborara tales sospechas.”

²³⁴¹ Lo que no acaba de aclarar el artículo 250 de la LGT(2015) es «cuando» se ha producir el traslado del tanto de culpa. Si bien se refiera a “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”, se puede entender que será la liquidación la que marque el momento en que debe producirse el traslado, lo que no obstante convierte en discrecional esta decisión.

²³⁴² Se debería de entender por tanto que, al someter las actuaciones tributarias por posible delito contra la Hacienda Pública al dictado de lo dispuesto en el Título VI, las disposiciones reglamentarias -art.32 RGST(2004)- dejarían ya de ser aplicables a estas situaciones, de lo que se debería desprender que el procedimiento *ad intra*, vuelve a su tradicional opacidad.

que se orientará el procedimiento a la liquidación de la cuota que indiciariamente quede vinculada al delito²³⁴³.

A partir de aquí, lo que se debe comenzar a valorar es si la Administración, una vez advertido el indicio «puede» practicar una liquidación, o si por el contrario son las actuaciones que se deberían desarrollar para constatar el «indicio» lo que impiden practicar ésta; al mismo tiempo que se ha de comenzar a valorar si, es la liquidación que contiene un indicio lo que conecta el procedimiento y el proceso, o bien si es el indicio que impide practicar la liquidación lo que ha de conectarlos²³⁴⁴. De esta forma y como señala LOPEZ MARTINEZ, puede pensarse al amparo de lo dispuesto en el artículo 205 de la LGT(2015) que *“la determinación del momento en el que aparece la noticia criminis no es tan determinante como en la regulación hasta ahora vigente en la que había que paralizar el procedimiento y elevar el correspondiente tanto de culpa para la salvaguardia de los derechos y las garantías del futuro «investigado»”,* debiendo sopesar que *“una cosa es que por imperativo legal se haya de continuar el procedimiento de liquidación y otra, que tras dicha «noticia», no haya mutado su naturaleza y con ella los principios que le resultan aplicables.”*²³⁴⁵

IV.III.- Excepciones a la práctica de la liquidación. Artículo 251 de la LGT(2015).

Una vez señalado por el legislador el supuesto general de liquidación, a que debe conducir el procedimiento de regularización tributario, pese a la posible existencia de un indicio delictivo, el artículo 251 de la LGT(2015), dando cumplido desarrollo a una de las vertientes de la expresión «podrá» recogida en el artículo 305.5 del CP(2012), establece

²³⁴³ La perífrasis del Título VI de la LGT(2015) como indica TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(2016) “esconde en realidad la posibilidad de llevar a cabo un procedimiento de comprobación e investigación tributarias (liquidación incluida) de manera paralela a una instrucción penal en la que se esté investigando la hipotética existencia de un delito contra la Hacienda Pública.” Op.Cit.Pág.1

²³⁴⁴ Lo que quedaría por determinar es que se de entender por «indicio». En este sentido -*Vid.* por todas- señala el Tribunal Supremo en Sentencia de 22 de junio de 2010 -Pte. Sánchez Melgar, J.A., ROJ 4208/2010, FDº3- “Por indicios hemos de entender cualquier vestigio racional, deducido de los hechos investigados, que arroje el convencimiento judicial que puede obtenerse a través de tal diligencia elementos probatorios que determinen la evidencia de la culpabilidad del imputado o sospechoso. Los indicios no son equiparables a la mera sospecha. Ésta -la sospecha- es tan sólo una circunstancia meramente anímica; el indicio es un vestigio racional que precisa para entenderse fundado hallarse apoyado en datos objetivos, que han de serlo en un doble sentido: en primer lugar, el de ser accesibles a terceros, sin lo cual no pueden ser objeto de control, y en segundo lugar, que han de proporcionar una base real de la que pueda inferirse que existen elementos probatorios del ilícito penal investigado en la diligencia que se autoriza.”

²³⁴⁵ LOPEZ MARTINEZ,J.(2016). Op.Cit.II.Pág.374.

tres situaciones en las que Administración habrá de abstenerse de practicar una liquidación con carácter previo al traslado o remisión de las actuaciones²³⁴⁶:

“a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.²³⁴⁷

b).- Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirla a un obligado tributario concreto.

c).- Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.²³⁴⁸

Como señala PALAO TABOADA los anteriores supuestos “*tienen en común, al parecer la conveniencia que el órgano judicial intervenga inmediatamente, sin esperar a la liquidación administrativa*”²³⁴⁹, lo que para nosotros pondría de manifiesto -ante

²³⁴⁶ Situaciones en las que consideramos que la Administración debería proceder con el traslado de las actuaciones “*inmediatamente*” tal y como establece el artículo 262 de la LECrim. *Vid.* PALAO TABOADA,C.(2015) Op.Cit.Pág.51. En este sentido y, pese a la pretendida modificación tanto de preceptos tributarios como penales, que el legislador se cuidó de acometer al objeto de que nada fuera oponible a sus «objetivos», parece que este precepto de la norma procesal penal, no presentaba un obstáculo a sus propósitos, cuando bajo nuestro criterio, es precisamente el eje de la conexión entre el procedimiento y el proceso una vez que nace la «notitia criminis». Baste como ejemplo citar el intento de modificación del artículo 3 de la LECrim, recogido en la Disposición Final primera del Anteproyecto de Ley de Reforma de la LGT(2003): “Uno. Se introduce un nuevo párrafo segundo en el artículo 3º, con la siguiente redacción: “Corresponderá al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, que hubiese sido liquidada por la Administración tributaria al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 de la Ley Orgánica, de 23 de noviembre, del Código Penal y en el Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Igualmente conocerá el juez penal, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, de las pretensiones referidas a las medidas cautelares, adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.”

²³⁴⁷ En este punto se han de distinguir, aquellos indicios sobre delitos contra la Hacienda Pública que responden al supuesto general recogido en el artículo 305.1 del CP(2012), es decir, los castigados con pena de prisión de uno a cinco años, del supuesto especial recogido en el artículo 305.bis del CP(2012), es decir, de los castigados con pena de privación de libertad de dos a seis años. Respecto de los primeros, el artículo 131.1 del CP(2012) establece una prescripción de cinco años, y para los segundo de diez. A este respecto, y pese a la independencia de plazos de prescripción penal, en relación a la prescripción tributaria, se habrá de valorar con el tiempo como afecta a la prescripción del delito, la casuística a la que puede dar lugar el nuevo apartado noveno del artículo 68 de la LGT(2015), al interrumpir el cómputo de los plazos de prescripción a que se refiere el artículo 66 de la LGT(2015), en relación a “las obligaciones tributarias conexas del propio obligado tributario cuando en éstas se produzca o haya de producirse una tributación distinta como consecuencia de la aplicación, ya sea por la Administración Tributaria o por los obligados tributarios, de los criterios o elementos en los que se fundamente la regularización de la obligación con la que estén relacionadas las obligaciones tributarias conexas.”; si ponemos lo anterior en relación a la prescripción contemplada en el artículo 305.bis, habrá que valorar cuanto puede dar de sí la discrecionalidad administrativa en relación al significado de «organización o grupo criminal», lo que se ha de entender por «utilización de personas interpuestas», y en su caso, cual será la aplicación que se pretenda sobre la expresión «grupo sometido al régimen de consolidación fiscal». En este sentido, la prescripción penal también participaría de los nuevos plazos de duración del procedimiento de inspección, establecidos en el artículo 150.1 de la LGT(2015).

²³⁴⁸ Como señala MONTERO DOMINGUEZ,A.(2015) “El precepto lo que contiene es el listado tasado de situaciones en las que la Administración se aparta de la regla general (...) no practicando la liquidación, *actuando como hasta ahora lo venía haciendo*: remitiendo el correspondiente tanto de culpa al órgano judicial correspondiente o el expediente al Ministerio Fiscal.” *La reforma de la Ley General Tributaria*. Pág121. (La cursiva y subrayado es nuestro). Lo que que significa -lo dice el que fuera Subdirector General de Tributos- que hasta ahora, lo único que se paraba era la liquidación, no así la instrucción del procedimiento de comprobación e investigación una vez advertida la sospecha o indicio delictivo, cuya investigación corría paralela al procedimiento tributario.

²³⁴⁹ PALAO TABOADA,C.(2015) Op.Cit.Pág.52

cualquiera de estos tres supuestos- que la liquidación pasa a ser una cuestión accesoria, siendo el indicio el motivo que va a conectar el procedimiento y el proceso; bajo esta interpretación, podría considerarse que la pretensión del legislador tributario sería provocar la reacción protectora penal del bien jurídico a los meros efectos de prevención²³⁵⁰, de modo que puedan ser activados los mecanismos cautelares concedidos a la Administración, una vez aceptada a tramite la denuncia²³⁵¹; de otra parte no se debe descartar que el legislador haya tratado de dar respuesta a la discusión doctrinal mantenida en otros tiempos²³⁵² en relación al diferente plazo de prescripción de la «facultad» de la Administración para ejercer sus competencias, y la establecida para el delito, quedando ahora la cuestión -entendemos- zanjada, desde el momento en que la liquidación previa al proceso, no es -como posteriormente veremos- una liquidación tributaria, sino una liquidación de carácter penal²³⁵³ y de ahí, su carácter accesorio ante supuestos -como los señalados- que puedan incidir en la sustanciación del proceso. Por este motivo consideramos que, una vez advertido el indicio delictivo, los hechos quedan ya situados en el ámbito de la Jurisdicción penal, sin necesidad de establecer un momento concreto para proceder al traslado del tanto de culpa²³⁵⁴, dado que e este indicio es el detonante para transformar unas actuaciones tributarias en unas actuaciones de naturaleza procesal²³⁵⁵,

²³⁵⁰ Lo que al mismo tiempo significa que el delito contra la Hacienda Pública queda configurado como como un delito de peligro, y no como un delito de resultado. *Vid.* en este sentido el análisis que ya hicimos en relación al bien jurídico protegido por la norma penal, en el Apartado II.I.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²³⁵¹ Conforme al artículo 81.8 de la LGT(2015) “Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse 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. En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, 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 artículo 126 del Código Penal.”

²³⁵² *Vid.* Apartado III.II.- de la Cuarta Parte de nuestro trabajo.

²³⁵³ Como señala GARCÍA DIEZ,C.(2017) “esta liquidación cuenta con un contenido especial puesto que no se corresponde con una cuota tributaria del artículo 56 de la LGT; sino con la cuota defraudada del artículo 305 del CP o, de acuerdo con la terminología empleada en el artículo 250.2 de la LGT, con una obligación tributaria vinculada a un delito fiscal. En consecuencia, es patente la naturaleza sancionadora de esta liquidación.” *Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias*. Pág.27

²³⁵⁴ De esta forma cobra sentido lo señalado en el artículo 250.1 de la LGT(2015) “...sin perjuicio de que se pase el traslado del tano de culpa a la jurisdicción competente...” puesto que la «apreciación del indicio» activa el interés penal en los hechos, siendo la liquidación una cuestión, que «podrá» o no acompañar a la denuncia.

²³⁵⁵ En este sentido habrá que tener en cuenta lo previsto en el artículo 197.bis.2 del RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007), “La apreciación de dichos indicios de delito contra la Hacienda Pública, podrá tener lugar en cualquier momento, con independencia de que se hubiera dictado liquidación administrativa o,

prestando la Administración -si es posible- un servicio de liquidación, a modo de auxilio judicial previo a su posible solicitud por el Órgano penal.²³⁵⁶

Por los motivos antes señalados entendemos que, tanto el eventual riesgo de prescripción como, el hecho de no poder determinar “*con exactitud el importe de la liquidación*” o no poder “*atribuirla a un obligado tributario concreto*”, si bien inicialmente podrían justificar el traslado de los hechos sin la práctica de una liquidación, son cuestiones que -desde la perspectiva del legislador tributario- trascienden a la posible reacción punitiva del Orden penal, para quedar interesadamente dirigidas a la cuestión recaudatoria, desde el momento en que se atiende más a esta finalidad, que a considerar los posibles problemas procesales para dirigir la acusación contra el futuro «investigado»²³⁵⁷. En este sentido advertía el CGPJ en su Informe sobre el Anteproyecto de Ley que “*La previsión de pasar el tanto de culpa sin concluir la liquidación de las actuaciones o ni siquiera saber quién es el obligado tributario, para evitar que se produzca la prescripción del delito, supone reconocer que el «indicio de delito» puede apreciarse incluso sin saber si de da la cuantía necesaria y si el denunciado es realmente el obligado tributario. Ello puede generar a las Fiscalías un trabajo importante, y además tampoco tendrá el efecto de detener la prescripción, pues ésta solo se interrumpe cuando la Fiscalía interponga denuncia o querrela y el Juez la admita.*”

El problema al que se llega con un traslado en el que no se concreta cuota o sujeto, una vez que el legislador, como señala PALAO TABOADA, tiende a “*favorecer la practica de la liquidación*”²³⁵⁸, proviene de que el traslado o remisión se realiza “*a resultas de la comprobación e investigación*”, lo que exigiría justificar -señala el Autor- como, “*si la liquidación que se suspende es solamente la vinculada al delito*” y ésta tiene su origen en las actuaciones instruidas por la Inspección, no es posible “*atribuirla a un obligado*

incluso, impuesto sanción. En estos casos, las propuestas de liquidación administrativa y de sanción que se hubieran formulado, quedarían sin efecto.” Lo que parece que, ante situaciones de delito contra la Hacienda Pública y, pese a la finalización de las actuaciones tributarias, quedará supeditada al posible indicio que la Administración pueda observar con carácter posterior. Si ponemos en relación esta previsión reglamentaria con las modificaciones operadas sobre la prescripción tributaria por la L.34/2015, de 21 de septiembre,, mucho nos tememos que, la prescripción del delito contra la Hacienda Pública y, pese a la regulación que de este instituto hace la norma penal, podría quedar como una cuestión *sine die*, pese a la firmeza que hayan alcanzado los actos administrativos dictados por la Administración.

²³⁵⁶ De ser así, la virtud del nuevo sistema podría en su caso conceder la razón a la tradicional pretensión de que la conexión entre el procedimiento y el proceso, y como salvaguarda de los derechos del contribuyente, del principio *non bis in idem* y del principio de seguridad jurídica, se produjera una vez advertida por la Administración la sospecha o indicio, si bien el legislador ha mantenido la tradicional dependencia de los hechos tributarios a los designios de la Administración, a través de una suerte de procedimiento que está a medio camino entre lo tributario y lo penal, en el que la liquidación que se practique no goza de las garantías que el proceso -del que ya forma parte- observa respecto de los derechos del «investigado».

²³⁵⁷ Coincidimos con ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) al señalar que “[E]ste supuesto, en el que bien podría decirse, si se nos permite la expresión, que la Administración pasa la «patata caliente» al juez o al Ministerio Fiscal...”Op.Cit.Pág.62

²³⁵⁸ PALAO TABOADA,C.(2015) Op.Cit.Pág.52.

tributario concreto, si se considera que dicha liquidación es resultado de una escisión de la liquidación de una deuda tributaria única, la cual tiene que tener por fuerza un obligado tributario determinado.” Problema que además quedaría expuesto frente a un contribuyente con el que podrían continuar -en teoría- las actuaciones de comprobación e investigación, en relación a los hechos que la Administración no considera vinculados al posible delito²³⁵⁹. En este sentido y, si lo que pretendía el legislador era salvar la posible prescripción del delito, por la demora en la actuaciones de la Inspección, hubiera bastado como señala ANIBARRO PEREZ, con “*subsumir este supuesto en el regulado en la letra a) sin necesidad de una previsión ad hoc.*”²³⁶⁰

En relación al tercer supuesto contemplado en el artículo 251.1 de la LGT(20105), estima LOPEZ DÍAZ que se “*deja en manos de la Administración unas amplias facultades para la apreciación de las conductas mencionadas*”²³⁶¹, si bien para nosotros es la única «puerta abierta» para que el contribuyente provoque el traslado de las actuaciones a la Jurisdicción penal, sin que la Administración practique previamente una liquidación²³⁶². De esta forma entendemos que el contribuyente podría utilizar la vía del artículo 150.5 de la LGT(2015) -no aportar la información o documentación solicitada- argumentando los motivos, o bien acudir a las diligencias para que de forma detallada conste expresamente: que la documentación aportada se hace a los solos efectos de una posible regularización, y en ningún caso de forma voluntaria para su utilización a efectos sancionadores o punitivos; que, la colaboración en el procedimiento se hace a pesar de las indicaciones del actuario de que las discrepancias económicas pueden superar el importe del tipo penal, y pese a esto se colabora exclusivamente a efectos de la aplicación de los tributos; y que, consten todos y cada uno de los documentos aportados, y las aclaraciones ofrecidas, así como el motivo expreso por el que son solicitados unos y otras por la Inspección, a efectos de la utilización

²³⁵⁹ Al objeto de la continuación de esta actuaciones considera PALAO TABOADA,C.(2015) que “aumenta evidentemente de manera considerable el riesgo de confusión acerca de la naturaleza de las actuaciones y de la posición jurídica del contribuyente y posible imputado ya existente en el sistema anterior” lo que manifiesta “la falta de claridad respecto a la aplicación de los derechos procesales fundamentales, en particular el derecho a no autoincriminarse, en la llamada «fase preprocesal» que pretende la remisión de las actuaciones a la autoridad judicial.” Op.Cit.Pág.53

²³⁶⁰ Para ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) bastaría con que la Administración “en el acuerdo motivado que debe acompañar como justificación en estos casos, indicara en que medida la tramitación de la liquidación, por las incertidumbres existentes, puede provocar la prescripción del delito.” Op.Cit.Pág.62

²³⁶¹ LOPEZ DIAZ,A.(2015), para quien los supuestos contemplados en el artículo 251.1 de la LGT(2015) “generan dudas obre su aplicación y también sobre la consecución de los objetivos que pretenden” puesto que “si no se puede determinar con exactitud la deuda o atribuirla a un sujeto concreto, además de no ser fácil decidir si se debe o no iniciar la acción penal, tampoco tendrá el efecto de detener la prescripción penal...” Op.Cit.Pág.34

²³⁶² La única finalidad que tendría este tipo de actuación por parte del contribuyente es procurar su defensa a partir de los documentos y manifestaciones que estime conveniente aportar al proceso penal, y no tener que planificar su defensa a partir de la interpretación que la Administración realice de esta prueba anticipada, en el informe que traslade a la Jurisdicción penal o remita al Ministerio Fiscal.

de estas diligencias -por el contribuyente- como posible defensa en un eventual proceso penal²³⁶³. De esta forma entendemos que la Inspección tendrá dos opciones, en vista de las advertencias que el contribuyente haga constan en las diligencias: la primera, continuar las actuaciones para culminar el objetivo contributivo constitucional, que es el que por Ley se le atribuye conforme a las funciones y competencias que tiene otorgadas, sin poder utilizar los documentos y manifestaciones recogidos en diligencia, a efectos de fundamentar la posible transcendencia delictiva. La segunda, realizar una actividad probatoria, bien a través de prueba distintos a los aportados por el contribuyente, bien a partir de estos, pero demostrando que han sido obtenidos por otros medios. Y la tercera, que coincidiría con lo previsto en el artículo 251.1.c) de la LGT(2015) practicar el traslado de culpa sin la emisión de una liquidación, puesto que de continuar las actuaciones, podría, no solo vulnerar los derechos del contribuyente al dilatar el «pase» de las actuaciones a la Jurisdicción penal, sino también vulnerar los derechos de éste al solicitarle una información que pudiera resultar autoincriminatoria, así como vulnerar el principio de prueba transformando en ilícita la obtenida de esta forma en el procedimiento tributario; cuestiones todas que consideramos perjudicarían “*de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.*”²³⁶⁴ En este aspecto es importante observar que, la facultad ahora reconocida a la Administración de practicar una liquidación a pesar de los indicios delictivos, no homologa sus actuaciones a la investigación de posibles causas delictivas, por lo que cualquier actuación realizada por la Administración, distinta a practicar la liquidación, no sería más que una extralimitación de sus competencias que debería conllevar a la nulidad de lo actuado en sede tributaria.

Nuestras anteriores consideraciones, entendemos que quedan refrendadas por las disposiciones que en adelante regula el artículo 251 de la LGT(2015), al indicar que “*junto*

²³⁶³ Dado que sostener la imposibilidad de utilización en el proceso penal de la información obtenida del contribuyente en el procedimiento tributario, como advierte MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2015) “constituye una utopía” una de las formas en que sería posible establecer “en que medida el deber de colaborar (...) puede ser compatible con el derecho a la no autoincriminación” sería que el propio contribuyente provoque la necesidad de este reconocimiento, cercenando cualquier posibilidad de que la Administración utilice de forma indiscriminada los documentos y manifestaciones incorporados al expediente, que no sea para la únicos fines contributivos, lo que a fin de cuentas coincidiría con lo que MARTINEZ MUÑOZ reclama al señalar que “[U]n justo equilibrio exigiría que el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable pudiera ser ejercido por el contribuyente con carácter previo a la iniciación del procedimiento penal, ya que los datos aportados en el seno de ese nuevo procedimiento podrían incriminarle. *Vid.* de la Autora, *Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.* Pág.8-9; sobre la última observación, *Ibidem*, Pág19

²³⁶⁴ En este sentido, y como señala LOZANO SERRANO, C.(2015) “las exigencias y garantías del derecho a la no autoincriminación no se definen ni adquieren relevancia en cada caso por el tipo o contenido de información, y ni siquiera por su alcance más o menos incriminatorio, sino por el sujeto y por la vía mediante los que se exige u obtiene” de manera que “aun tratándose de informaciones o datos directa e indubitadamente inculpatarios para el sujeto al que se refieren, el derecho fundamental sólo ampara que no sean obtenidos de él mismo bajo coacción, sin que impida, pues, obtenerlos de un tercero o incluso del mismo sujeto si voluntariamente y renunciando conscientemente al derecho, quiere aportarlos” *Op.Cit.* Pág.8

*al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el acuerdo motivado en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación”, sin que en estos casos “se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario”*²³⁶⁵, cuestión que de otra parte, o bien serán ya cuestiones conocidas por el contribuyente, o bien, no harían sino poner de relieve ese interés histórico de la Administración en ocultar al contribuyente cualquier evidencia que pueda alertar a éste de las intenciones que persigue²³⁶⁶. Una última cuestión que resulta relevante, es que el artículo 251 de la LGT (2015), pese a mencionar el traslado del tanto de culpa, no articula como se ha de practicar éste, salvo por el “*acuerdo motivado*” que acompañará a la denuncia. Si atendemos a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 250 de la LGT(2015), la apreciación de indicios de delito sujeta el procedimiento “*a las reglas que se establecen en este título*”, por lo que debemos entender excluidas de aplicación las disposiciones hasta ahora vigentes en el RGST(2004), lo que nos llevaría a dudar si el acuerdo a que hace referencia el artículo, deberá limitarse a señalar los motivos por los que no ha podido emitir una liquidación, si deberá adjuntar las diligencias que constatan los posibles hechos delictivos observados durante el procedimiento, y en su caso el informe

²³⁶⁵ Dispone en adelante el artículo 251 de la LGT(2015), en línea con lo ya recogido en su momento por el artículo 180 de la LGT (2003) -actualizado a las modificaciones operadas por la L.34/2015, de 21 de septiembre, que “2. En los supuestos señalados en el apartado anterior, la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. No obstante, en caso de que se hubiera iniciado un procedimiento sancionador, éste se entenderá concluido, en todo caso, en el momento en que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Todo ello, sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador si finalmente no se apreciara delito y de acuerdo con los hechos que, en su caso, los tribunales hubieran considerado probados. El pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos. Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes. 3. En los supuestos anteriores, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior, a computar desde la recepción de la resolución judicial o del expediente devuelto por el Ministerio Fiscal por el órgano competente que deba continuar el procedimiento. El cómputo de los plazos de prescripción se iniciará de nuevo desde la entrada de la resolución judicial en el registro de la Administración Tributaria competente.”

²³⁶⁶ Ya señalaba la Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982, sobre actuaciones administrativas previas a la formalización de denuncias por posibles delitos fiscales que, de la denuncia por delito fiscal “no había que dar conocimiento al interesado.” *Vid.* El Apartado III.III.- de la Segunda Parte de nuestro trabajo. En esta línea continuaría la Ley 36/2006, de 29 de noviembre.

que relate los hechos y fundamentos de derecho por los que se motiva la posible concurrencia delictiva²³⁶⁷.

IV.IV.- El procedimiento para la práctica de la liquidación. Artículo 253 de la LGT(2015).

Dispone el primer apartado del artículo 253.1 LGT(2015) que, cuando no concurren las circunstancias señaladas el artículo 251.1 de la Ley, “*procederá formalizar una propuesta de liquidación vinculada a delito*²³⁶⁸, en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma” la cual se “*notificará al obligado tributario concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales.*”

Si delimitamos los conceptos reglamentados en estas primeras líneas del precepto, podemos observar las siguientes notas distintivas:

Primero: Si la tramitación de la “*liquidación administrativa*”²³⁶⁹ no afecta a la posible prescripción del delito, o no perjudica de cualquier forma a la investigación o comprobación de la defraudación, se formulará una propuesta de liquidación vinculada al delito. Los dos supuestos contemplados en las letras a) y c) del primer apartado del artículo 251 de la Ley, en consecuencia quedan referidos de forma exclusiva a los posibles efectos negativos que, en relación a la práctica de la liquidación -ya de carácter punitivo- en sede tributaria, pudieran producirse en la sustanciación del proceso penal²³⁷⁰, debiendo entender que, el legislador ordena a la Administración tributaria evitar la producción de estos

²³⁶⁷ En este caso la respuesta queda prevista por conducto reglamentario. El artículo 197.ter.2.b) del RD XX/2017 del RGGI(2007) prevé, ante los supuestos contemplados en el artículo 251 de la LGT(2015) que “Se trasladará el expediente al órgano competente para interponer la denuncia o querrela, para su remisión a la jurisdicción competente, o al Ministerio Fiscal, previo informe, en su caso, del órgano con funciones de asesoramiento jurídico.” Por tanto hemos de entender que, el informe que anteriormente se debía emitir por el actuario, no se realizará por éste, o por el «órgano competente para liquidar», sino directamente por el «órgano con funciones de asesoramiento jurídico» que, en la mayoría de los casos coincidirá, estará integrado, o mantendrá la relación pertinente, con la parte actora del proceso penal, que mantendrá la acusación que el Ministerio Fiscal formule en la denuncia o querrela, como es el Abogado del Estado.

²³⁶⁸ Nótese que, se refiere a “la cuota vinculada a delito” y no a «la cuota vinculada al posible delito».

²³⁶⁹ No se refiere el legislador a «liquidación tributaria» puesto que la naturaleza de ésta, una vez observado el indicio ya es de presunta naturaleza penal, y únicamente si el Órgano jurisdiccional competente dispone lo contrario, volvería, tras el procedimiento pertinente a adquirir naturaleza tributaria. Como señala PALAO TABOADA,C.(2015) “[L]a liquidación administrativa vinculada al delito se somete a un régimen peculiar, profundamente distinto del propio de las liquidaciones tributarias ordinarias e incluso de los actos administrativos en general.” Op.Cit.Pág.57. Para LOPEZ MATINEZ,J.(2016) la liquidación se formula al margen del acta inspectora “posiblemente para eludir los problemas que se derivarían de su consideración como documento público.” Op.Cit.Pág.376

²³⁷⁰ De ahí que, entre otros motivos que puedan concurrir, el segundo párrafo del artículo 253.1 de la LGT(2015) establezca que “en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito”, desde el momento en que ya nos encontramos en una fase procesal, regulada en sede del procedimiento tributario.

efectos en la fase de liquidación del procedimiento de comprobación e investigación tributario, y no, en a la fase de instrucción de éste²³⁷¹; momento resolutorio del procedimiento tributario en el que la Inspección de los Tributos ya dispone, tanto de los datos necesarios para practicar la liquidación, como de los datos punitivos que permiten anudar a ésta una naturaleza delictiva. Por tanto y, disponiendo la Administración de esta información, la liquidación a practicar se torna en este caso en un mero trámite prescindible, ante los riesgos de perjudicar el posible resarcimiento vía penal de la cuota defraudada²³⁷².

Segundo: En la propuesta de liquidación vinculada al delito se “*expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma*”, lo que no quiere decir, que se hayan de expresar hechos y fundamentos distintos a los que motivan la liquidación; es decir, no se ordena -entendemos- que la propuesta de liquidación deba expresar los hechos y fundamentos en los que se “*basa*” la vinculación al delito, pese a que de forma tácita, y debido a que la “*liquidación administrativa*” regulada en el primer apartado del artículo 253 de la LGT(2015) no se adjunta -como posteriormente analizaremos- a un acta de inspección-, el contribuyente tendrá perfecto conocimiento de la naturaleza de la liquidación que se le notifica, aunque no por esto alcance a conocer cuales son los motivos que la vinculan al “*posible delito*”²³⁷³.

Tercero: La propuesta de liquidación será notificada al obligado tributario “*concediéndole el trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho en el plazo de 15 días naturales*” Este trámite de audiencia pudiera conducir a pensar que es análogo a la «previa audiencia»²³⁷⁴ señalada en la primera versión del artículo 180.1 de la LGT(2003), si bien consideramos que su naturaleza y finalidad son muy diferentes. Para

²³⁷¹ *Vid.* en este sentido el análisis que hacíamos en el Apartado VI.II y VI.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo, en relación a las distintas fases del procedimiento de comprobación e investigación, una vez advertida la *noticia criminis*.

²³⁷² De esta misma forma, el apartado b) de primer apartado del artículo 251.1 de la Ley, se refiere a “cuando a resultados de la investigación o comprobación” y no a «si durante el procedimiento de comprobación e investigación», lo que denota que los posibles problemas y efectos que puedan afectar al proceso penal, habrán de observarse en la fase de liquidación del procedimiento, pero no durante la fase de instrucción de éste, cuestión que de otra forma entendemos que pudiera suceder en cuanto la determinación del importe de la liquidación, aunque no alcanzamos a comprender como se podría producir en relación a su atribución “a un obligado tributario concreto”, sino es por -dado que el procedimiento ya está instruido- la posible referencia del legislador a otros responsables distintos al obligado tributario.

²³⁷³ El artículo 197. quarter del RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007) señala expresamente que “se dictará una propuesta de liquidación vinculada a delito en la que se expresarán, con el detalle que sea preciso, los hechos y fundamentos de derecho en que se base la misma...” Entendemos que la expresión “*preciso*” no se refiere a concreción, sino a la mínima expresión que se considere necesaria por la Administración.

²³⁷⁴ Recordamos que este «audiencia previa» fue eliminada por la Ley 36/2006 de 29 de noviembre, al objeto de “no perjudicar la investigación”, así como para eliminar “el privilegio a la delincuencia fiscal” respecto de otras formas de delincuencia a la que no se le concedía éste trámite. *Vid.* en este sentido el análisis que sobre esta «audiencia previa» realizamos en el Apartado IV.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

justificar nuestra anterior afirmación, hemos a analizar este trámite desde dos perspectivas distintas; en la primera, vamos a considerar que la Administración, únicamente pone en conocimiento del contribuyente los “*hechos y fundamentos de derecho*” que dan lugar a la liquidación, omitiendo los que motivan o justifican la vinculación de ésta a delito. En la segunda, consideraremos que la propuesta de liquidación vinculada a delito, no solo pone en conocimiento del obligado tributario -de forma tácita- la naturaleza delictiva de la liquidación, sino que expresa en la propuesta los hechos y fundamentos por los que la Administración considera motivada esta vinculación²³⁷⁵.

El procedimiento establecido en el primer apartado del artículo 253.1 de la LGT(2015), se refiere, entendemos, a aquellas situaciones en las que no es necesario plantear una separación entre cuotas vinculadas al delito y no vinculadas a éste, por lo que, no siendo necesaria ninguna operación de desagregación en la que pudiera mostrar su opinión el contribuyente -art.253.3, in fine-, el conocimiento de éste sobre el significado de una eventual liquidación provisional vinculada al delito, provendrá de forma tácita por el modelo de liquidación creado *ad hoc* para estas situaciones. Bajo esta primera perspectiva que proponemos, entendemos que el artículo 253.1 de la LGT(2015) queda referido exclusivamente a los hechos y fundamentos de derecho en que se basa la liquidación, pero no a los hechos y fundamentos que motivan el indicio delictivo, puesto que en caso distinto -segunda perspectiva- se estaría admitiendo que la Administración, en la “*liquidación administrativa*” debe adelantar los hechos y fundamentos de la «denuncia o querrela» que en su caso presentará²³⁷⁶ contra el obligado tributario, a la fase de regularización tributaria, lo que significaría que el «órgano competente»²³⁷⁷ no solo estaría motivando un acto que

²³⁷⁵ Señala LOPEZ MARTINEZ,J.(2015) que este plazo de audiencia “supone recuperar la redacción originaria de la LGT de 2003, que pretende conciliar la tutela judicial efectiva en los casos en los que la actuación administrativa puede originar una condena penal. No obstante, la ley no precisa si en este trámite el obligado puede pronunciarse sobre la tramitación del expediente a través de este procedimiento especial, en consecuencia sobre los aspectos punitivos de la decisión administrativa, como ocurría en el contemplado inicialmente en la redacción originaria del art. 180 LGT, o si nos encontramos ante el trámite usual de todo procedimiento de aplicación de los tributos que culmina con una propuesta de liquidación.” Op.Cit.Pág.376,pp. Para MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2015) el “trámite de audiencia posterior a la propuesta de liquidación (...) estará poniendo en conocimiento del contribuyente que existen indicios de delito fiscal, de manera que el sujeto podrá utilizar el mencionado trámite, no solo para realizar alegaciones referidas a la propia liquidación, sino también y muy especialmente podrá cuestionar el carácter delictivo de su conducta, llegando a evitar el inicio del proceso penal en algún caso.” Op.Cit.Pág.14. En el mismo sentido señala ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) que “es posible hacer valer no solo aspectos inherentes a la propia liquidación, por ejemplo, los que se refieren a la cuantificación, sino también el carácter presuntamente delictivo de la conducta, la delimitación de los aspectos sobre los que se aprecia el dolo, la viabilidad de la separación del procedimiento inspector por no concurrir alguna de las causas del artículo 251 o la propia comprobación de los hechos por los órganos de la inspección” Op.Cit.Pág.80

²³⁷⁶ Lo que debería de significar que la propuesta de liquidación deberá acompañar todos y cada uno de los documentos y pruebas en los que la Administración motiva su acusación, cuestión que de otra parte, y siendo habitual en el ámbito tributario la puesta de manifiesto del expediente en este trámite, parece que el legislador no ha llegado a saber donde introducir este aspecto en el Título VI de la LGT(2015).

²³⁷⁷ Al que posteriormente identificaremos.

por ahora -y pese a su pretendida naturaleza penal- obedece a la técnica tributaria, sino que se estaría adentrando en un ámbito «acusatorio» más propio de una de las fases del proceso penal; hechos y fundamentos que de quedar incorporados a la propuesta, además, exigirían del contribuyente no solo unas alegaciones de corte tributario, sino que se le estaría alentando desde la Administración -que posteriormente actuará en el plenario como acusación y perito- a «apelar» -en toda la extensión jurisdiccional del término- en sede tributaria la «acusación delictiva» emitida por un órgano administrativo, lo que a reglón seguido significaría que la Administración estaría obteniendo del obligado tributario, la posible base de su defensa penal.

Unido a cuanto tratamos de justificar, al incluir la motivación delictiva en la liquidación, significaría igualmente que el «órgano competente», una vez examinadas las alegaciones y al objeto de formalizar la “*liquidación administrativa*”, debería de manifestarse -por una simple cuestión de congruencia jurídica- no solo en cuanto al resultado de la técnica tributaria aplicada -contestando a las alegaciones del obligado tributario- sino también en relación a las alegaciones que de «corte penal» hubiera realizado éste, lo que en definitiva y con este procedimiento *sui generis* no trataría ya de adelantar al procedimiento tributario una cuestión liquidatoria previa a la instrucción penal, sino de instaurar en sede tributaria un pre-proceso penal, sin el respeto de los derechos del «investigado tributario» que son objeto de escrupulosa observación en el proceso en el que se sustanciará la culpabilidad o inocencia de éste.

Por los motivos expresados, entendemos, que la propuesta de «liquidación administrativa» que se notifique al obligado tributario contendrá en su caso -primera perspectiva- los hechos y fundamentos por los que se practica la liquidación y, la advertencia de la posible transcendencia delictiva de ésta, dando lugar -y esto es a lo que entendemos se trata de llegar con este trámite- a una reacción del contribuyente para que por la vía del trámite de audiencia -que no tiene naturaleza impugnatoria²³⁷⁸- aporte a la Inspección los datos y manifestaciones que hasta el momento no hayan podido ser obtenidos de éste, con la única finalidad de incorporar los aspectos relevantes -conocidos tras el “examen” de éstas- a la “*liquidación administrativa*” provisional.

A partir de aquí, lo que consideramos que se debe valorar es si la concesión de este trámite respeta los derechos del contribuyente²³⁷⁹, teniendo en cuenta que estas alegaciones

²³⁷⁸ Que de tenerla, no sería de naturaleza tributaria, sino de naturaleza penal, porque contra la que se alega es contra la acusación de un delito, pese a la provisionalidad con la que se le quiere bautizar.

²³⁷⁹ Teniendo en cuenta y esto es lo importante, que nos encontramos en una situación en la que la liquidación que se practica es de indudable naturaleza punitiva, que *ex lege* queda sujeta a la decisión del Juez penal, y

podrían ser utilizadas por la Administración para ratificar la trascendencia del indicio, dado que nada prevé la norma tributaria en relación a la advertencia que se debería hacer al contribuyente sobre su derecho a no declarar contra si mismo -con la agravante ahora de la clara naturaleza punitiva de la liquidación²³⁸⁰-, y de ahí el posible carácter voluntario con el que se quiera nominar la colaboración que a este respecto derive de las alegaciones practicadas.

Cuestión distinta será, ante la ínfima información que sobre la vinculación a delito que se facilite al contribuyente y, una vez practicadas y valoradas las alegaciones, cuales serían los efectos que esta ausencia de información pudiera proyectar en el proceso penal; cuestión que de otro lado, y si nos remitimos a los pronunciamientos jurisdiccionales emitidos por motivo de la no concesión de la audiencia previa regulada en el artículo 180.1 de la LGT(2003)²³⁸¹, observamos que fueron considerados como defectos que no obstante podrían ser reclamados ante la Jurisdicción penal durante el proceso, pero en ningún caso serían defectos que invalidaran éste²³⁸². Con el tiempo se habrá de valorar, tanto si la ausencia de una motivación como, la motivación, conllevan a la indefensión del obligado tributario en una fase del procedimiento, o a una invasión de funciones jurisdiccionales de la Inspección, que avocan a la autoincriminación del contribuyente. En este sentido y como afirma RUIZ GARCIA “en no pocas ocasiones los medios de prueba decisivos para fundamentar la condena penal se habrán obtenido durante la tramitación del procedimiento inspector, lo que acentúa la participación de la Administración tributaria en la prueba de los hechos penalmente relevantes.”²³⁸³

no, ante un trámite de audiencia previo a la práctica de una liquidación tributaria susceptible de revisión administrativa.

²³⁸⁰ Donde entendemos que, los principios del Ordenamiento penal deberían quedar, ya «sin matices», incorporados a este procedimiento instruido en sede tributaria, dada la evidente naturaleza punitiva que revela.

²³⁸¹ *Vid.* Apartado IV.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²³⁸² En este sentido entendemos, en primer lugar sería factible recurrir a la aplicación del apartado segundo del artículo 253.1 de la LGT(2015) “En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito...”, como también entendemos que sería oponible a esta posible alegación del obligado tributario -falta de información sobre el motivo de vinculación-, que la simple noticia «tácita» de la vinculación, le permitía ya plantear las alegaciones en relación a esta circunstancia.

²³⁸³ RUIZ GARCIA, J.A. (2011) *Op.Cit.* Pág.745 En palabras de LOZANO SERRANO, C. (2015) “[P]ara el TEDH no sólo es relevante sino que en algunos casos constituye la ratio decidendi para entender aplicable el derecho a la no autoincriminación a un procedimiento administrativo indagatorio, el que preexistan o se simultaneen con él actuaciones penales sobre el mismo objeto. En tales casos, más allá de la efectiva utilización en la vía penal de los datos y pruebas requeridos al obligado a efectos de liquidar el tributo, basta la coexistencia de procedimientos para apreciar el riesgo autoincriminatorio en la obtención de datos y pruebas del propio sujeto bajo coerción en el seno del procedimiento tributario.” *Op.Cit.* Pág.4. En este sentido tiene escrito LOPEZ MARTINEZ, J. (2016) que “El problema esencial que debería resolver la normativa (...), como única forma de proteger los intereses, derechos y garantías del obligado, de la Administración y de la Jurisdicción, es el de precisar el momento y el alcance del ejercicio del derecho a no autoincriminarse”. *Op.Cit.* I. Pág.10

Situados lo motivos por los que consideramos que el trámite de audiencia previsto en el artículo 253 de la LGT(2015) es de naturaleza y finalidad distinta²³⁸⁴ a la «previa audiencia» del artículo 180 de la LGT(2003)²³⁸⁵ -y de forma evidente al trámite de audiencia regulado para el procedimiento de aplicación de los tributos²³⁸⁶- consideramos que, una comunicación al contribuyente de la posible trascendencia penal de la liquidación provisional que se le notifica, y a la vista de una acusación posterior a la fase de alegaciones, será legítimo considerar por parte de éste acudir al Juzgado de Instrucción y denunciar las actuaciones tributarias notificadas, de modo que, a partir de ese momento, y no existiendo una liquidación sino la propuesta de ésta, tratar de paralizar el procedimiento tributario, al objeto de quedar liberado de éste sujetándose a partir de ese momento, a lo que disponga el Órgano penal competente²³⁸⁷.

²³⁸⁴ A las que posteriormente nos referiremos. Más relevante y como señala BLAZQUEZ LIDOY.A(2016) es la no concesión de este trámite a los que posteriormente puedan ser posibles «investigados» junto al obligado tributario. Op.Cit.Pág.523

²³⁸⁵ A diferencia del trámite regulado en su día en el artículo 180.1 de la LGT(2003), en el que no existía -según nuestra opinión- advertencia alguna al contribuyente de la posible trascendencia delictiva de los hechos, es de observar que ésta audiencia se concedía en un momento del procedimiento tributario en el que -sin existir una propuesta de liquidación- la decisión de traslado ya se había tomado, siendo -pese a otras interpretaciones que compartimos- un acto de comunicación que permitía establecer la paralización de las actuaciones, a los efectos de prescripción y posible reanudación de éstas.

²³⁸⁶ Para MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2015) si bien en relación al artículo 180.1 de la LGT(2003) “la doctrina jurisprudencial apunta en la dirección de negar la aplicación de las garantías procesales previstas en dicho precepto al procedimiento administrativo, salvo que las actuaciones administrativas tengan un carácter sancionador, y las posibles indefensiones derivadas de la supresión del trámite de audiencia se producen en este caso en un procedimiento inspector”, en relación a las previsiones recogidas en el Título VI de la LGT(2015) “los aspectos de la obligación tributaria relacionados con el delito fiscal serán objeto de una liquidación separada, que se practicará de acuerdo con el procedimiento indicado en dicho precepto y que no será susceptible de recurso en vía administrativa” por lo que “supone un avance importante en el respeto de los derechos y garantías de los contribuyentes en el desarrollo de un procedimiento de inspección que puede afectar de forma considerable a sus intereses legítimos, sin que la apertura de dicho trámite pueda poner en peligro la investigación judicial del fraude, que se realizará con posterioridad a la práctica de la liquidación tributaria.” Op.Cit.Pág.13-14

²³⁸⁷ Cuestión que entendemos, tendría cabida en el artículo 250.1 de la LGT(2015) cuando establece la continuación de las actuaciones hasta la fase de liquidación, aunque el traslado de la causa se produzca por una acción del contribuyente. De otra forma también es posible entender que, una vez las actuaciones en sede penal y, conforme al artículo 251.1.c), la Administración ya no podría practicar la liquidación, si de alguna forma pudiera perjudicar la investigación o comprobación de la defraudación. Para nosotros y, siendo ahora preceptivo el trámite de audiencia con carácter previo a la liquidación provisional que se practique, la no recepción de alegaciones pudiera ser un obstáculo procedimental o procesal, pese a que el legislador se cuida de establecer que estas alegaciones serán examinadas “en su caso”, sin que por tanto se consideren preceptivas (lo que es preceptivo en la concesión del trámite). No obstante, estas alegaciones cumplen una doble finalidad, como de una parte es el posible conocimiento por parte de la Administración de ciertas circunstancias que le pudieran hacer cambiar de opinión, y de otra parte ofrecer al Juez penal y al Ministerio Fiscal, una posible versión distinta de los hechos. A partir de cualquiera de éstas, si las alegaciones se materializan en un documento presentado ante la Jurisdicción penal por parte del contribuyente, entendemos que, la competencia para establecer la cuota, a título de liquidación y dado el eminente carácter penal de ésta, sería ya del Juez penal durante el proceso, y no de la Administración, desde el momento en que es posible que, los documentos y alegaciones prestados por el contribuyente en sede penal, incidieran en el resultado de la liquidación formulada por la Administración sin tener en cuenta las anteriores. Cuestiones ya, típicas del debate procesal, y no de la fase administrativa pre-procesal.

Como única salvedad a la virtualidad práctica de la concesión de este trámite, la formulación de alegaciones por parte del contribuyente, a parte de la posible trascendencia -que dudamos²³⁸⁸- en sede tributaria a efectos de eliminar la percepción delictiva de la Administración, podría tener únicamente relevancia en relación a los posibles defectos procedimentales, que como señala ANIBARRO PÉREZ, debe el obligado tributario hacerlos valer “*dejando constancia de ello, en vista a los efectos que en un futuro, en caso de devolución del expediente o no apreciación por el juez de delito fiscal, puedan llegar a producirse.*”²³⁸⁹

Siguiendo el itineris marcado por el primer apartado del artículo 253 de la LGT(2015), una vez transcurrido el plazo del trámite de audiencia concedido, se producirán las siguientes actuaciones:

Primera: El “*órgano competente*” procederá a examinar las alegaciones que el obligado tributario “*en su caso*” haya presentado, por lo que el legislador contempla la posibilidad de que éste no presente alegaciones; lo que entendemos que convierte en preceptiva la concesión de este trámite, aunque no es preceptivo el efectivo uso de este derecho por el obligado tributario, para dictar la liquidación. En relación a las alegaciones que se formulen, no contempla el legislador cuales son los efectos del resultado de su examen, entendiendo que, de no desvirtuar éstas el indicio advertido durante el procedimiento de comprobación e investigación, proseguirían las actuaciones conforme a su vinculación delictiva; tampoco se contempla por el legislador, la posible utilización del contenido de estas alegaciones por parte del “*órgano competente para liquidar*”, y si en su caso el “*examen*” de éstas, habilita a su utilización ilimitada, aun con el carácter autoincriminatorio que pudieran contener.

En el caso de que las alegaciones del obligado tributario hayan conseguido desvirtuar la percepción delictiva, lo que no señala el legislador es como se debería de proceder²³⁹⁰, quedando sin regular, entendemos, como de debe constatar este hecho, como afecta este cambio de opinión a la “*liquidación administrativa*”, y cual es el procedimiento

²³⁸⁸ Para llegar al trámite de alegaciones, el procedimiento tributario ha pasado por las siguientes etapas: el inicio de actuaciones -con o sin sospecha previa-, la percepción por el actuario de los indicios, la comunicación de éstos a al Inspector jefe, éste a su superior jerárquico, y este al órgano competente para liquidar, y éste ultimo, antes de formular la propuesta de liquidación, ya le habrá comunicado al órgano competente para formular denuncia o querrela, el estado del procedimiento -que además no ha sido paralizado-, sin olvidar que, los servicios jurídicos de la AEAT ya tendrán conocimiento también del asunto. Quiere decir todo lo anterior que, cuando al obligado tributario se le concede el trámite de audiencia, difícilmente y, en base a las alegaciones que éste presente, cambiará el sentido de las percepciones que más de seis órganos de la AEAT tienen sobre el hecho «presuntamente delictivo».

²³⁸⁹ ANIBARRO PÉREZ,S.(2017). Op.Cit.Pág.82.

²³⁹⁰ Partiendo del hecho de que la propuesta de “*liquidación administrativa*” vinculada a delito ya ha sido emitida, notificada al contribuyente y, sustanciado el trámite de alegaciones, que como actuaciones de indudable carácter procesal, cualquier retroacción de éstas, el Título VI de la LGT(2015) únicamente las contempla a partir del pronunciamiento jurisdiccional.

para retrotraer las actuaciones al momento anterior a la práctica de esta liquidación²³⁹¹. Cuestiones que entre otras, entendemos, exigirían no solo la revisión -en su caso- de la liquidación, al menos a título de calificarla como tributaria y no como “administrativa” -dado que podría seguir siendo inimpugnable-, a la vez que entendemos preceptiva su integración en un acta de inspección en la que se establecieran los hechos y fundamentos de derecho que dan lugar a la regularización²³⁹². A partir de esta reflexión y, dado que las alegaciones se formulan en su momento quedaban referidas a la “liquidación administrativa”, entendemos que, una retroacción de actuaciones en este sentido, conllevaría la concesión de un nuevo trámite de audiencia al obligado tributario, al quedar transformada la naturaleza de la liquidación ahora tributaria.

Segunda: Si este “*órgano competente*” considera que la regularización practicada “pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública”, solicitará autorización previa al “*órgano competente para formular la denuncia o querrela*”, lo que en teoría significa que, el “*órgano competente para liquidar*”, ha de justificar al “*órgano competente para presentar la denuncia o querrela*” que el resultado de la liquidación provisional arroja un importe superior al requerido por el tipo penal y, que el indicio delictivo permanece pese a las alegaciones formuladas por el obligado tributario²³⁹³. Lo que no señala el legislador es lo que sucedería si el “*órgano competente*

²³⁹¹ Si bien el artículo 150.3 de la LGT(2015) establece la suspensión del procedimiento inspector por la remisión del expediente al Ministerio fiscal o a la jurisdicción competente, sin practicar la liquidación -conforme al art.251.1 LGT-, así como por la comunicación de un órgano jurisdiccional ordenando la suspensión; el artículo 150.6 de la Ley establece la no caducidad del procedimiento, así como la no interrupción de la prescripción; el artículo 251.3 de la Ley ordena la continuación de actuaciones “de no haberse apreciado la existencia de delito”; el artículo 253.1 -in fine- establece que el “pase del tanto de culpa o la remisión del expediente interrumpirá los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley”; y el artículo 253.2 dispone que la inadmisión de la denuncia o querrela “determinará la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito, procediendo en ese caso la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo”, todas estas previsiones están referidas a una decisión jurisdiccional, sin que el Título IV de la LGT(2015) establezca como actuar si el «*órgano competente para liquidar*» o el «*órgano competente para formular la denuncia o querrela*» consideran que ha desaparecido el indicio delictivo, en el tiempo que media desde la emisión de la propuesta de “liquidación administrativa” hasta el momento anterior a practicar el traslado o remisión de las actuaciones.

²³⁹² A partir de ahí habría que valorar cual sería, en su caso, la motivación que expusiera el actuario en este acta, en relación a la posible apertura del procedimiento sancionador, entendiéndose que el cambio de opinión no debería de conllevar a una sanción de intensidad distinta a la prevista para la simple negligencia.

²³⁹³ Lo que para nosotros pone de manifiesto cierta incongruencia como motivo que conecta el procedimiento y el proceso; si la Administración ha observado indicios de delito contra la Hacienda Pública continuará las actuaciones -si no coincide alguna de las circunstancias señaladas en el art.251- hasta concluir la fase de resolución del procedimiento de aplicación de los tributos. Sin embargo y, sin mención alguna al indicio delictivo, que de otra parte entendemos sería el presupuesto que debería motivar la conexión una vez practicada la liquidación, el artículo 253 establece que el traslado del tanto de culpa cuando “considere que la regularización pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública”. Por tanto y, si nos limitamos a considerar la literalidad de la expresión, toda regularización que supere los 120.000 euros, debería de ser objeto de traslado a la Jurisdicción penal, sin que por tanto el «indicio», sea una cuestión que

para presentar la denuncia o querrela” no concede autorización para liquidar, situación en la que un “*órgano*” de la Administración considera que el resultado de la liquidación es posiblemente delictivo, y otro no; posibilidad que además crearía cierta incertidumbre, puesto que desde ese momento, y al ser de distinta naturaleza las liquidaciones que puedan resultar en función de su vinculación al hecho delictivo, el procedimiento quedaría paralizado por una causa no contemplada por el legislador; que respecto al contribuyente y, de haber tenido éste conocimiento de la posible trascendencia penal de la liquidación provisional notificada, quedará en un limbo jurídico indeterminado, cuando además, el Título VI de la LGT(2015) -que es al que se someten estas actuaciones- no contempla actuación complementaria alguna, una vez notificada la liquidación provisional de las actuaciones, concedido el trámite de audiencia y, concluida la fase de alegaciones.

Tercera.- Concedida la autorización, el “*órgano competente*” practicará una “*liquidación administrativa*”, lo que viene a corroborar la distinta naturaleza de liquidación -frente a las tributarias²³⁹⁴- y “*pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal.*” En este caso, y, a diferencia del apartado tercero del artículo 253 de la LGT(2015), no se contempla la emisión de un acta de inspección que recoja los hechos y fundamentos de derecho que motivan la regularización, por lo que habrá que suponer que la “*liquidación administrativa*” vinculada al delito contendrá las referencias precisas por las cuales la Administración considera que la “*regularización procedente*” pudiera constituir un delito contra la Hacienda Pública. Una cuestión que a este respecto consideramos relevantes, es la ausencia de mención a la documentación que debe acompañar a esta liquidación, puesto que en ningún momento a lo largo del Título VI de la LGT(2015) se hace referencia al expediente administrativo instruido en sede del procedimiento de comprobación e investigación²³⁹⁵.

afecte a la conexión entre el procedimiento y el proceso, más allá de permitir practicar la liquidación. Si por el contrario, sumamos el indicio a la regularización, que ofrece una liquidación por importe superior al umbral económico del tipo penal, lo que obtenemos es el motivo análogo por el que suponía que, el artículo 180.1 de la LGT(2003) ordenaba la paralización de las actuaciones y el traslado de éstas a la Jurisdicción penal. La diferencia entre la anterior situación y la presente, no es sino la intención del legislador -por ahora-, de omitir cualquier referencia a una posible actuación de la Administración tendente a establecer el carácter subjetivo del posible delito en sede tributaria, lo que obviamente trascendería del mandato de la norma penal, que se limita a autorizar la práctica de la liquidación a pesar de observar indicios delictivos, y no, a la investigación del indicio para comprobar si es delictivo.

²³⁹⁴ En primer lugar y, conforme al artículo 254 de la LGT(2015), no es posible plantear su revisión económica-administrativa y contenciosa posterior; en segundo lugar, cualquier “ajuste” sobre la liquidación será competencia exclusiva del Juez penal; y en tercer lugar, reiterando lo ya señalado en el art.253 de la Ley, no le afectarán los defectos procedimentales que se haya podido incurrir durante la tramitación administrativa.

²³⁹⁵ Lo que nos lleva a considerar que, no existe expediente administrativo en situaciones de “liquidación administrativa vinculada a delito” sino la formación de un expediente pre-procesal. Lo que significaría que, de no ser delictiva la liquidación administrativa, el legislador ha dejado sin regular que valor tendrá este

Durante el desarrollo de estas actuaciones, se puede observar que aparecen dos órganos de la Administración que permanecían por ahora «innombrados» en los trámites precedentes del Título VI de la LGT(2015): de un lado, el “*órgano competente para dictar la liquidación administrativa*” y de otro “*el órgano competente para interponer la denuncia o querrela*”. La participación de éstos en el «procedimiento liquidatorio administrativo» en principio, permite considerar que no va a ser el actuario del procedimiento de comprobación e investigación el que practicará la “*liquidación administrativa*” que se notifique al contribuyente, al referirse el legislador a que será “*la Administración Tributaria*” la que proceda a “*formular una propuesta de liquidación*”, que también puede llevar a deducir que, no será el actuario del procedimiento de comprobación e investigación el que conceda²³⁹⁶ el trámite de audiencia al interesado²³⁹⁷, y en consecuencia tampoco será éste el que “*examine*” las alegaciones formuladas por el contribuyente, y solicite la autorización para practicar la “*liquidación administrativa*”. Lo anterior nos conduce a afirmar que, una vez observado el indicio por el actuario, y pese a que se recurra a la expresión “*se continuará la tramitación del procedimiento*”, no es el procedimiento de regularización el que continúa, sino que es el procedimiento *ad intra* el que se inicia, manteniendo el anterior sus efectos únicamente por motivo de la obligada colaboración por parte del contribuyente²³⁹⁸.

expediente pre-procesal en el procedimiento tributario que se inicie con posterioridad, y si por tanto si todo lo incorporado al primero, se incorporará de forma automática al segundo.

²³⁹⁶ Lo que no quiere decir que estos trámites se practiquen a través del actuario. *Vid.* en este sentido nuestro análisis del procedimiento *ad intra* en el Apartado VI.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo. Este aspecto tampoco queda aclarado en el artículo 197.4.º del RD xx/2017 que prevé modificar el RGGI(2007) cuando señala que “Esa notificación podrá efectuarse al obligado tributario o al representante autorizado por él en el procedimiento de inspección en el que se dicte la propuesta de liquidación vinculada a delito.”

²³⁹⁷ En otro caso el legislador, hubiera recurrido para estos trámites a las expresiones «órgano, equipo o unidad» a la que se hacía referencia en el artículo 32 del RGST(2004), que pasaría las actuaciones a su «superior jerárquico» para que éste las trasladara al «jefe del órgano administrativo competente» para que a su vez éste las entregara al «órgano administrativo competente” que según la normativa aplicable -Resolución de 24 de marzo de 1.992 de la Presidencia de la AEAT- tenga “atribuidas las funciones de apreciación de la existencia de hechos constitutivos de delito contra la hacienda Pública.” La versión consolidada -BOE N°284 de 27 de noviembre de 2015- de esta Resolución, regula en su apartado Tercero las competencias de la “Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública y la Unidad de Coordinación de Grupos”, y en su apartado Cuarto las funciones, estructura y competencias de las Dependencias Regionales de Inspección, que en su apartado 4.3.1 establece -en relación al delito contra la Hacienda Pública, que “Las actuaciones en este ámbito tendrán por objeto el apoyo en las funciones encomendadas al Jefe de la Dependencia Regional de Inspección en materia de análisis de los expedientes y, en su caso, remisión al Delegado Especial de la Agencia Tributaria para su envío al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción competente, en aquellos supuestos en los que el funcionario, Equipo o Unidad que esté desarrollando las actuaciones aprecie que los hechos enjuiciados pudieran subsumirse dentro de la tipificación de los delitos contra la Hacienda Pública.” No se ha conseguido conocer, tras el estudio pausado de esta Resolución (publicada en el BOE en el mes de marzo de 2992) -y no por ello significa que no existencial es el «órgano administrativo competente» para decidir sobre los expediente de delito contra la Hacienda Pública, como se nombra y que competencias tiene.

²³⁹⁸ Como señala ANIBARRO PÉREZ,S.(2015) “[D]ebe tenerse en cuenta que en el momento en que la Administración aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública (...) da paso a la citada fase preprocesal

De esta forma el legislador, al supeditar las actuaciones tributarias por delito contra la Hacienda Pública al Título VI de la LGT(2015) y, a falta del preceptivo -entendemos- desarrollo reglamentario²³⁹⁹ que como veremos seguirá a éste, no hace cosa distinta que incorporar -sin mencionarlo- lo dispuesto en el artículo 32 del RGST(2004) al artículo Título VI de la LGT(2015), tratando ahora de elevar a rango ordinario las actuaciones que la Administración desarrollaba por medio del procedimiento *ad intra*, de forma paralela a las actuaciones tributarias. En este sentido y, cuando el artículo 250.2 de la LGT(2015) se refiere a que “*la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador*” -que de haberse iniciado se tendrá por concluido- no significa que se esté recepcionando el principio *non bis in idem* en la norma tributaria, sino que lejos de esto, el Título VI vulnera este principio sin contemplaciones, a diferencia de lo que entendíamos no sucedería, si respetando las reglas y principios punitivos, se instruyese un procedimiento sancionador, tal y como entendemos se permitía bajo la vigencia del anterior artículo 180.1 de la LGT(2003)²⁴⁰⁰; lo que en consecuencia significa que, el legislador, ante situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública, autoriza la instrucción de la posible naturaleza delictiva de los hechos -evitando el conocimiento y participación del contribuyente hasta la fase de alegaciones- ofreciendo como resultado «conjunto» el elemento objetivo y subjetivo del presunto delito, del que derivará una

de auténtica investigación en sede administrativa de los indicios de la comisión del presunto delito” lo que conduce a la Autora a insistir “en que la reforma de 2015 y a diferencia de lo que sucedía en el modelo precedente, esta fase preprocesal de auténtica investigación del delito en sede tributaria va a correr en paralelo -salvo que concurren las circunstancias excepcionales prevista en el artículo 251 de la LGT que exigen la paralización del procedimiento, al menos en la parte de la deuda dolosa- a las actuaciones de la Inspección encaminadas a dictar el acto de liquidación” Op.Cit.Pág173. Para nosotros, y suscribiendo la conclusión a la que llega la Autora exigiendo “una regulación precisa de las garantías, entre las que destaca el derecho a la no autoincriminación” -Ibidem, Pág.173-, en cuanto a la primera afirmación -actuaciones paralelas- esta es una cuestión que se viene produciendo sin duda desde la reforma del CP y de la LGT en el año 1985, de acuerdo a un procedimiento interno de la Inspección de los Tributos consolidado en el transcurso de los últimos ciento cincuenta años; y en cuanto a la segunda -paralización del procedimiento conforme al art.251-, no es el procedimiento el que se paraliza, sino la liquidación que sucede a la conclusión de esta fase procedimental, entendiendo que esa es precisamente la voluntad del legislador: investigar el indicio en sede tributaria y practicar la liquidación, no paralizando, sino no emitiendo la “liquidación” en los casos previstos en el artículo 251.1 de la LGT(2015).

²³⁹⁹ Conforme a la Disposición final undécima de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, “El Gobierno dictará cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Ley.

²⁴⁰⁰ *Vid.* Apartado VI.IV.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo. Como en aquel momento defendíamos, el inicio e instrucción del sancionador tributario, una vez determinada mediante liquidación lo que podría llegar a ser el elemento objetivo del delito, no debía significar una violación del *non bis in idem*, desde el momento de que lo que se sustanciaba era una posible infracción tributaria, y solo a partir de que la Administración considerase que ésta pudiera -transcendiendo la simple negligencia- ser constitutiva de delito, sería cuando se paralizarían las actuaciones y se practicaría el traslado del tanto de culpa; con la diferencia en este caso de que, la liquidación tributaria, primero, mantenía su naturaleza tributaria, y segundo, la eventual naturaleza defraudatoria, debería ser determinada en el proceso penal, mediante pruebas aportadas por la Administración, distintas -u obtenidas por otros medios- a las aportadas por el contribuyente bajo la obligación de colaborar.

liquidación, que no tendrá naturaleza tributaria, sino naturaleza punitiva²⁴⁰¹. Por las razones anteriores, entendemos que, el artículo 253 de la LGT(2015), vuelve a disponer un trámite de audiencia previo a la liquidación provisional, que no es otro, que el trámite de alegaciones previsto en el artículo 210.4 de la LGT(2015) y en el artículo 23.5 del RGST(2004), puesto que realmente y una vez observado el indicio del delito y pese a encontrarnos en sede de regularización, las actuaciones que se desarrollan por la Inspección no son sino la antesala de un proceso punitivo instruido en sede tributaria. *Item* más por el que este trámite de audiencia no queda previsto en las situaciones contempladas en el artículo 251 de la LGT(2015), al no ser posible sustanciar los dos elementos del tipo delictivo, como también entendemos que es esta la razón por la que el Título VI de la LGT(2015), no hace mención alguna a la necesidad de incorporar de los datos facilitados por el contribuyente al expediente administrativo, al hora de estimar el posible delito contra la Hacienda Pública, sencillamente porque éstos ya constan en el expediente de regularización, en el que se sustancian conjuntamente cuota delictiva y ámbito subjetivo del indicio²⁴⁰².

Avanzando en los trámites regulados por el artículo 253 de la LGT(2015), el apartado tercero, reglamenta aquellas situaciones en las que, en relación a “ *un mismo concepto impositivo y periodo*” sea posible distinguir “ *elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública*” junto con otros elementos y cuantías a regularizar en “ *los que no se aprecia esa conducta dolosa*”, siendo interesante resaltar que el legislador, parece dar por descontado que, en aquellos procedimientos de comprobación e investigación, en los que coincidan mas de un “ *concepto impositivo y periodo*” será indudable la separación²⁴⁰³, puesto que únicamente se

²⁴⁰¹ De esta opinión es también ANIBARO PÉREZ,S.(2017), para quien la exclusión de los defectos procedimentales que puedan afectar al calculo de la cuota dolosa “es una muestra más de que en realidad el modelo articulado por la Ley 34/2015 concibe la llamada liquidación vinculada al delito como un anticipo de la responsabilidad civil derivada dicho delito.” Op.Cit.Pág.83

²⁴⁰² Si bien esta incorporación queda prevista en el artículo 258 de la LGT(2015) al señalar que “Los datos, pruebas o circunstancias que obren o hayan sido obtenidos en el procedimiento de liquidación y que vayan a ser tenidos en cuenta en el procedimiento para exigir la responsabilidad establecida en este artículo, deberán incorporarse formalmente al mismo antes de la propuesta de resolución”, coincidimos con PALAO TABOADA ,C.(2015) cuando afirma que “el procedimiento de declaración de responsabilidad de la deuda vinculada al delito” es un procedimiento “separado de los demás procedimientos de aplicación de los tributos.” Op.Cit.Pág.63

²⁴⁰³ Como señala PALAO TABOADA,C.(2015) no entra dentro de las previsiones del precepto no practicar dos liquidaciones separadas, por lo que “la Administración se verá obligada a cortar por lo sano y practicar la escisión de la manera más razonable de que sea capaz.” Op.Cit.Pág.56

refiere el artículo 253 de la LGT(2015) a la desagregación de elementos vinculados y no vinculados al delito, en relación a “*un mismo concepto impositivo y periodo*”²⁴⁰⁴.

En las situaciones contempladas en el artículo 253.3 de la LGT(2015) se “*efectuarán dos liquidaciones de forma separada*” conforme a las siguientes reglas:

1ª.- Se formalizará una propuesta de liquidación vinculada al delito. La “*liquidación administrativa*” incluirá “*los elementos que hayan sido objeto de declaración, en su caso, a los que se sumarán todos aquellos elementos en los que se aprecie dolo*”, restando de esta liquidación “*los ajustes a favor del obligado tributario a los que éste pudiera tener derecho, así como las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota que le correspondan adicionalmente.*” Al mismo tiempo, se descontarán de la propuesta de “*liquidación administrativa*” la cuota a ingresar que hubiera resultado de la declaración -en su caso- presentada por el obligado tributario en su momento²⁴⁰⁵.

La evidente singularidad de esta regla -recogida ante la posible desagregación, y no en el primer apartado del artículo 253 de la Ley- no es otra que la referencia a la participación del “*dolo*” en la cuota liquidada vinculada al delito²⁴⁰⁶, lo que da lugar a interpretar que, a diferencia de los supuestos en los que no se precise desagregar los elementos y cuotas vinculados y no vinculados al posible delito, cuando proceda la desagregación será necesario que la “*liquidación administrativa*” motive que el obligado

²⁴⁰⁴ Vid. en este sentido RANCAÑO MARTIN,M.A.(2014) que detalla los efectos que la desagregación podría producir en alguno de estos casos.Op.Cit.Pág.95-96. En este sentido atiende LOPEZ DIAZ,A.(2015) a las dudas que genera “el calculo de la cuota a ingresar en los tributos de tarifa progresiva pues no se precisa si deberá aplicarse el tipo medio que correspondería a la liquidación global o si se debe limitarse a aplicar la tarifa en función de los elementos que integran la liquidación vinculada al de delito (...) tampoco se aclara que cuantía de la cuota defraudada deben tomarse en consideración para entender si se ha incurrido o no en delito fiscal (...) si son solo las de la liquidación especial, en su caso vinculada a delito, o si también debe valorarse el resultado de los restantes elementos que se integran en la liquidación general...” Op.Cit.Pág.36-37. Para DE MIGUEL CANUTO,E.(2016) existe “una relación de reciprocidad entre las dos liquidaciones, la «vinculada» y la desvinculada, que en el fondo, son dos partes de un todo, en que no cabe desconocer las inevitables interconexiones que existirán entre elementos de una y otra liquidación, pese a su andadura por separado y a la distancia de las jurisdicciones competentes.” *Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda publica*. Pág.1.

²⁴⁰⁵ En este sentido y como advierte PALAO TABOADA,C.(2015) la idea que parece inspirar esta regla “es que dicha liquidación, sujeta a la decisión del juez penal, sea el computo que en el sistema anterior hubiera realizado el juez penal al determinar la cuota defraudada, menos el importe correspondiente a los elementos ajenos al delito, que en el nuevo sistema incumbe a la Administración liquidar” con lo que a juicio del Autor, lo que se pretende es reducir todo lo posible la liquidación vinculada al delito “a favor de la cuota no vinculada” que se somete al régimen ordinario de liquidación y recaudación, quedando justificado con esto, y como señala la Exposición de Motivos la “aplicación del principio de mínima intervención de la norma penal”. Op.Cit.Pág.57. Para nosotros es precisamente al contrario; se aplican todos los posibles ajustes fiscales a la cuota vinculada al delito, al ser la cuota que va a representar para la Administración mayor problema de cobro al quedar supeditada al “ajuste” procesal, trasladando cuantos menos ajustes posibles a la cuota no vinculada al delito, que será la que la Administración pueda ejecutar sin sujeción al dictado del Juez penal.

²⁴⁰⁶ Para LOPEZ DIÁZ,A.(2015) “resulta de una enorme complejidad poder aislar los elementos sobre los que se aprecie dolo” entendiendo que se ha de añadir a éste “la valoración de la culpabilidad” lo que “requeriría también, en su caso, apreciar otras circunstancias como el error”. Op.Cit.Pág.36; lo que para nosotros significa que el “órgano competente para liquidar” debe entrar de lleno en lo que no es sino el «juicio de inferencias» que la ley atribuye en exclusiva al Juez penal.

tributario ha tenido una voluntad defraudatoria equivalente al concepto penal de “*dolo*”, concepto que por otra parte consideramos no solo ajeno al ámbito jurídico de la regularización, sino incluso al propio ámbito sancionador tributario, en el que esta figura carece de la regulación y principios con que opera en la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado. También se ha de resaltar, como señala PALAO TABOADA en relación a los “*ajustes a favor del obligado tributario*” que, se podría estar actuando “*en detrimento de la competencia del juez penal*”²⁴⁰⁷ desde el momento en que es la Administración la que, en relación a una “*liquidación administrativa*” vinculada a delito y por tanto supeditada a la decisión de éste, practica una serie de «ajustes previos» a los “*ajustes*” procesales, que podrían no ser aceptados por el Juez penal, con la agravante de que estos «ajustes previos» habrían surtido sus efectos en una liquidación tributaria que probablemente esté siendo sustanciada en un procedimiento de revisión administrativa, e incluso contenciosa, que en su caso y con relativa probabilidad, podrían quedar resueltos antes de finalizar el proceso penal, con la consecuente inseguridad jurídica que los resultados de una u otra Jurisdicción podrían provocar.

2ª.- Se formalizará un acta con una propuesta de liquidación tributaria -pese a la «resta» posterior- que “*comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, con independencia de que estén o no vinculados con el posible delito*” de la que se deducirá -se refiere a la liquidación tributaria- “*la cantidad resultante de la propuesta de liquidación a que se refiere el párrafo anterior*”, es decir el importe que rece en la “*liquidación administrativa*”.

No obstante, señala el último párrafo del artículo 253.3 de la LGT(2015) que “*el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente*”²⁴⁰⁸, debiendo comunicar el obligado tributario esta opción a la Administración, en las alegaciones que formule -en su caso- sobre la propuesta de liquidación vinculada al delito²⁴⁰⁹.

²⁴⁰⁷ PALAO TABOADA, C.(2015) Op.Cit.Pág.57

²⁴⁰⁸ Motivo -entre otros- por el que este sistema todavía no podría ser aplicado, al no existir por ahora “los términos que determinen reglamentariamente” como practicar este sistema.

²⁴⁰⁹ El RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007) establece en el artículo 196.quinquies.3, como calcular este sistema proporcional: “el importe concreto a minorar por dichas partidas en la liquidación vinculada a delito, se determinará aplicando al importe total de las mismas, el coeficiente resultante de una fracción en la que figuren: a) En el numerador, la suma de los incrementos y disminuciones en la base imponible, multiplicada por el tipo medio de gravamen, y los incrementos y disminuciones en la cuota, todos ellos vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. b) En el denominador, la suma de la totalidad de los incrementos y disminuciones en la base imponible multiplicada por el tipo medio de gravamen, y la totalidad de los incrementos y disminuciones en la cuota, con independencia de que se hallen o no vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública. Se entenderá por tipo medio de gravamen, el resultado de dividir la cuota

Como señala TEJERIZO LÓPEZ esta última regla significa dejar “*en manos del contribuyente precisar qué parte de la obligación tributaria puede configurar el tipo penal y que parte no*”, lo que viene a significar a juicio del Autor que “*se le da a elegir el delito cometido*” lo que a todas luces no es sino “*una vulneración del principio de tipicidad penal y de la naturaleza legal de la obligación tributaria*”, cuando además este aspecto de la instrucción que no “*se contempla para nada ni en la LGT, ni en el Código penal, ni en la Ley de enjuiciamiento criminal.*”²⁴¹⁰ En el mismo sentido entiende MARTIN QUERALT que ofrecer al obligado tributario “*la posibilidad de optar por un sistema de distribución proporcional de tales partidas (...) desmiente el carácter ex lege de la obligación tributaria, convirtiéndola en una especie de almoneda (...) cuyo fin último no parece ser la represión del posible delito sino la recaudación, pura y simple.*”²⁴¹¹

Para nosotros los dos problemas principales que presenta este sistema, no pasa tanto de los ajustes que se pretendan es sede tributaria -que ya de por sí no quedan exentos de polémica-, sino de la motivación de éstos en un acta, en la que deben constar los hechos y fundamentos de derecho que motivan la liquidación desagregada de dos cuotas diferentes y, por la previsible participación del obligado tributario en la toma de decisiones sobre el «ajuste tributario» de ambas cuotas.

Teniendo en cuenta que, tanto la liquidación vinculada al delito, como la no vinculada, quedarán reflejadas en un acta, deberán constar en ésta no solo los hechos y fundamentos de derecho que motivan la desagregación, sino aquellos que motivan la aplicación de las deducciones, compensaciones y descuentos -con o sin el consentimiento del contribuyente-, cuestión que además quedará inevitablemente anudada al tipo de acta que sea suscrita. A partir de aquí, la posible revisión administrativa y contenciosa a la que pudiera ser sometida la liquidación no vinculada, conllevaría de forma inescindible la observación por parte de los Tribunales, tanto de los motivos y fundamentos de derecho que llevaron a la Administración a deducir el resultado de esta liquidación desagregada, como los ajustes aplicados por el «órgano competente para liquidar» para alcanzar ésta, puesto que alguno tiene que ser el punto de partida para concretar, la posible discrepancia en relación al resultado disconforme que impugna el contribuyente sobre la liquidación de la cuota no vinculada a delito. En esta situación, si bien la liquidación vinculada al delito

íntegra entre la base liquidable. El cálculo de ese coeficiente se efectuará prescindiendo del importe de todas las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota.”

²⁴¹⁰ TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2016) Op.Cit. Pág. 10. *Vid.* en este sentido, LOPEZ DÍAZ, A. (2015), que se refiere a esta previsión como “economía de opción atribuida al contribuyente”. Op.Cit. Pág. 37.

²⁴¹¹ MARTIN QUERALT, J. (2014) Op.Cit. Pág. 3.

no podría ser objeto de revisión por vía administrativa ni contenciosa²⁴¹², no por esto se impide la posible revisión del procedimiento seguido para alcanzar la desagregación, así como los hechos y fundamentos de derecho por los que la Administración motiva los ajustes practicados en esta escisión. En este sentido, entendemos, no se estaría revisando la “*liquidación administrativa*”, que es la que queda supeditada al “*ajuste*” penal, sino una cuestión²⁴¹³ de inevitable naturaleza tributaria cuya competencia *ratione materiae* corresponde a la Jurisdicción contenciosa-administrativa²⁴¹⁴. Posibilidad que despertaría indudable interés, cuando un pronunciamiento favorable de esta Jurisdicción, o una resolución estimatoria previa de un Tribunal económico-administrativo, determinaran una nulidad o anulabilidad de las actuaciones practicadas por la Administración que de alguna forma pusieran en evidencia, no un “*defecto procedimental*” durante la “*la tramitación administrativa*” o, en la práctica de la desagregación, o de alguno de los «ajustes tributarios» aplicados, sino una contravención de la norma tributaria que conlleve a una nulidad de pleno derecho²⁴¹⁵, a una anulabilidad²⁴¹⁶, lo que debiendo desplegar la oportuna trascendencia en la sustanciación procesal de la cuota vinculada a delito obligaría,

²⁴¹² Señala el artículo 254.1 de la LGT(2015) “Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley.”

²⁴¹³ Lo que entendemos que puede ser revisado por la Jurisdicción contenciosa, no es la liquidación vinculada a delito sino el -art.253.1 LGT(2015)- «el procedimiento de comprobación que finaliza» una vez dictada la liquidación.

²⁴¹⁴ Cuestión de Derecho que entendemos no sería asimilable a -art.253.1 y 254.1 de la LGT(2015)- “los problemas procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa”, puesto que, un “problema” no es equiparable a la vulneración de derechos. Como señala GARCIA DÍEZ,C.(2017) pese a encontrarnos frente a un “acto administrativo inmune (...) solo la determinación del *quantum* defraudatorio puede ser controlado en la esfera penal” ante lo que el Autor no duda de que “la liquidación tributaria vinculada al delito, habida cuenta de su indudable contenido punitivo, abre la vía al procedimiento especial de protección de derecho fundamentales.” Op.Cit.Pág.30-31

²⁴¹⁵ Artículo 62 de la L30/1992, de 26 de noviembre “1. Los actos de las Administraciones públicas son nulos de pleno derecho en los casos siguientes: a) Los que lesionen los derechos y libertades susceptibles de amparo constitucional ... c) Los que tengan un contenido imposible. e) Los dictados prescindiendo total y absolutamente del procedimiento legalmente establecido o de las normas que contienen las reglas esenciales para la formación de la voluntad de los órganos colegiados. f) Los actos expresos o presuntos contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieren facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición. g) Cualquier otro que se establezca expresamente en una disposición de rango legal. 2. También serán nulas de pleno derecho las disposiciones administrativas que vulneren la Constitución, las leyes u otras disposiciones administrativas de rango superior, las que regulen materias reservadas a la Ley, y las que establezcan la retroactividad de disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales.”

²⁴¹⁶ Artículo 63 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre “1. Son anulables los actos de la Administración que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico, incluso la desviación de poder. 2. No obstante, el defecto de forma sólo determinará la anulabilidad cuando el acto carezca de los requisitos formales indispensables para alcanzar su fin o de lugar a la indefensión de los interesados.”

entendemos, a replantear las actuaciones penales prácticamente desde el momento en que se emitió la propuesta de “*liquidación administrativa*”; de no ser así, podría dar lugar a la posible existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales, que si bien no lo serían sobre la misma liquidación -puesto que cada uno resolvería sobre la propia- si lo serían en cuanto a los hechos y fundamentos de derecho que motivaron el acto de desagregación o alguno de los ajustes practicados de forma anterior a la emisión de ésta, lo que evidentemente podría conllevar a que una eventual sentencia condenatoria que hubiera prescindido de la previa resolución administrativa o pronunciamiento jurisdiccional contencioso, estuviera fundamentada en actos de la Administración contrarios a derecho.

En cuanto a la participación del obligado tributario en la determinación de la cuota vinculada o no vinculada al delito, entendemos que, cuando el legislador utiliza la expresión “*podrá*” se está refiriendo al obligado tributario. No obstante y, si damos el mismo valor y significado al verbo “*podrá*” recogido en el artículo 253.3 de la LGT(2015), que el legislador ordinario dio al utilizado por el legislador orgánico en el artículo 305.5 del CP(2012), será preceptivo que la Administración advierta de esta posibilidad al contribuyente con independencia de lo que este decida finalmente, a menos que, el legislador y de forma análoga a los supuestos recogidos en el artículo 251.1 de la LGT(2015), estableciera los supuestos en los que la Administración puede omitir esta advertencia al contribuyente. No obstante a lo anterior, consideramos que la posible participación del obligado tributario en una cuestión que incluiría un factor más de confusión en este sistema.

Si bien de la lectura del artículo 253.3 de la LGT(2015) se desprenden no pocas complejidades en relación a las ya de por sí enrevesadas normas tributarias, la aplicación prácticamente mecánica de los «ajustes tributarios» que se proponen, tratan de obviar la complejidad procedimental del sistema jerárquico de la Inspección de los Tributos. Si tomamos como referencia el esquema de desarrollo establecido por el artículo 32 del RGST(2004)²⁴¹⁷ -que consideramos sigue vigente como procedimiento paralelo²⁴¹⁸-, una

²⁴¹⁷ Conforme a las modificaciones operadas por el RD 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias.

²⁴¹⁸ En el documento sometido a exposición pública el 30 de junio de 2017, del RD XX/2017, de XX por el que se modifica el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, en el artículo 32 se puede leer “Actuaciones en supuestos de los delitos previstos en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. 1. En el supuesto de que la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en los artículos 305 o 305 bis del Código Penal, el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal producirá las siguientes consecuencias: a) En caso de no haberse iniciado un procedimiento sancionador por los mismos hechos, la Administración tributaria se abstendrá de iniciar el

vez nacida la *notitia criminis*, y lo integramos en el sistema ideado por el artículo 253.3 de la LGT(2015)²⁴¹⁹, nos encontraríamos lo siguiente:

1º.- El actuario pondrá en conocimiento del Inspector-jefe -del equipo o unidad- los hechos advertidos²⁴²⁰. Debido a la posible desagregación, el actuario debería desdoblarse sus actuaciones, que por un lado, y sobre los hechos vinculados a delito quedaría supeditada a las instrucciones que reciba de su superior jerárquico, debiendo continuar las actuaciones en relación a los hechos no vinculados a delito²⁴²¹.

2º.- El Inspector-jefe, a través de su superior jerárquico, debe trasladar el expediente al Inspector Jefe de la Dependencia Regional de Recaudación, el cual designará un «órgano administrativo competente» para apreciar -art.32.2 RGST(2004) “*la existencia de hechos constitutivos de delito contra la Hacienda Pública*”. Por tanto, el expediente administrativo desde ese momento queda dividido en dos: el que sigue instruyendo el actuario y, el que instruye el «órgano competente» designado por el Inspector Jefe de la Dependencia Regional.

3º.- El Jefe del «órgano competente» para la apreciación delictiva, que ahora se convierte -Art.253.1 LGT(2015)- en «órgano competente para liquidar», podrá solicitar cuantos informes estime oportunos en relación al expediente que por posible delito instruye, así como “*completar el expediente con carácter previo a decidir sobre su*

mismo. b) En caso de que dicho procedimiento ya se hubiera iniciado, la Administración tributaria se abstendrá de continuar su tramitación, entendiéndose concluido. c) En caso de haberse impuesto sanción tributaria por los mismos hechos, se suspenderá su ejecución. Estas mismas consecuencias se producirán, cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de que se está desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos. Lo dispuesto en este apartado se entenderá sin perjuicio de la posibilidad de iniciar un nuevo procedimiento sancionador o, en su caso, de reanudar la ejecución de la sanción administrativa previamente suspendida, en los casos en que no se hubiera apreciado la existencia de delito, de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados. 2. La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos.” Lo que viene a significar que el procedimiento *ad intra* que esta norma reglamentaria contemplaba, como ya avanzábamos, ha quedado ahora incorporado al Título VI de la LGT(2015)

²⁴¹⁹ Que presumiblemente quedará desarrollado conforme nuevo capítulo IV del Título V «Actuaciones en supuestos de delito contra la Hacienda Pública» del RGGI(2007), conforme al artículo cuarenta y dos del RD XX/2007, de XX, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007. 7

²⁴²⁰ El itinerario de comunicación entre los distintos órganos jerárquicos de la Inspección de los Tributos consideramos que permanece inalterado, puesto que éste y, pese a las modificaciones introducidas por la L.34/2015, de 21 de septiembre, o las que sucederán por el RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007), no solo no suprimen, sino que potencian las reglas internas recogidas en la Resolución de la Presidencia de la AEAT de 24 de marzo de 1992.

²⁴²¹ La primera cuestión que se presenta en esta situación es, como desdoblarse unas actuaciones y continuar el procedimiento sin poner esto en conocimiento del contribuyente, teniendo en cuenta que, conforme a lo dispuesto en el artículo 32.1 del RGST(2004) cuando “la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva del delito tipificado en el artículo 305 del Código Penal, se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido y procederá de conformidad con lo dispuesto en este artículo”, mientras que lo ahora dispuesto por el Título VI de la LGT(2015) es continuar con las actuaciones pese a la existencia del indicio delictivo.

remisión o no al delegado o al director del departamento correspondiente” -que en el art.253.1 LGT(2015), pasa a denominarse «órgano competente para formular denuncia o querrela»- lo que suponemos que hará a través del actuario que se mantiene operativo en el procedimiento tributario no afectado de posible delito²⁴²².

4º.-Una vez que este «órgano competente» considera que del expediente instruido se confirma el indicio delictivo -el art.32 RGST(2004) señalaba la «conducta»- procederá a formular una propuesta de “*liquidación administrativa*”, la cual y, conforme a las situaciones previstas en el artículo 253.3 de la LGT(2015) debería de quedar integrada en un acta de inspección, que contendrá tanto, esta propuesta, como la propuesta de liquidación tributaria por la parte no vinculada a delito, cuya competencia entendemos se mantiene en la figura del actuario y de su Inspector-jefe.

5º.- De una u otra forma, las actuaciones tanto del «órgano competente para liquidar» como las actuaciones del actuario del procedimiento, que es el competente para formular el acta de inspección, han transcurrido de forma paralela y ahora deben quedar integradas en un solo documento con es el acta. No obstante y, para que se produzca esta integración, es preceptiva la concesión del trámite de audiencia al obligado tributario, en el transcurso del cual el obligado tributario debe indicar su decisión en torno a la aplicación del sistema proporcional de cálculo de cuotas.

6º.- De acuerdo a la secuencia del artículo 253.3 de la LGT(2015), las propuestas de liquidación contenidas en el acta, en principio, contendrá las liquidaciones -vinculada y no vinculada- conforme a los «ajustes tributarios» que tanto el «órgano competente para liquidar» y el actuario del procedimiento hayan acordado, siendo a partir de ahí cuando el obligado tributario pueda decidir si prefiere la aplicación “*de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, en los términos que se determinen reglamentariamente.*”

7º.- Si el obligado tributario se decide por el sistema de cálculo proporcional, sin alegar nada más, entendemos que, la liquidación propuestas y el acta, deberá ser modificadas, y de nuevo conceder un trámite de audiencia al obligado tributario para que formule las alegaciones lo que a su derecho convenga, que deberán ser “*examinadas*” tanto por el «órgano competente para liquidar, como por el actuario del procedimiento».

8º.- Una vez finalizados los trámites anteriores, el «órgano competente para liquidar» deberá solicitar autorización -previa o simultánea- al «órgano competente para formular la denuncia o querrela» para practicar la “*liquidación administrativa*”, lo que de

²⁴²² Si bien el RD XX/2017 que modifica el RGST(2004) prevé suprimir del artículo 32 cualquier referencia a estas actuaciones, entendemos que las mismas se realizaran por el actuario del procedimiento tributario -que no se paraliza- a solicitud de éste.

igual forma conllevará a que el actuario remita las actuaciones al Inspector-jefe para que autorice la emisión de la liquidación provisional²⁴²³ derivada del acta de inspección.

9º.- La liquidación vinculada al delito deberá corresponder a una «deducción» del importe total contemplado en el acta de inspección, que entendemos será notificada al obligado tributario de forma conjunta al acta que incluya la liquidación no vinculada a delito.

10º.- No obstante esta notificación, entendemos que queda condicionada a una cuestión más, referente a que el «órgano competente para formular la denuncia o querrela» decida proceder con el traslado o remisión de las actuaciones. Si bien el artículo 253 de la LGT(2015) y en general el Título VI de la LGT, no detallan con la suficiente precisión estas actuaciones, si nos remitimos al artículo 32.4 del RGST(2004) el «órgano competente para formular denuncia o querrela» que lo presuponemos en la figura del Delegado o Director de departamento, debería solicitar un informe al órgano con funciones de asesoramiento jurídico, con carácter previo al traslado o remisión, a la vez que, si no apreciaba la existencia del posible delito, ordenaría devolver el expediente.

Las dudas anteriores son las que entendemos trata de solucionar el artículo 197.quarter.3 del RD XX/2017 que prevé modificar el RGGI(2007) al disponer que -3.a)- la autorización que solicite el «órgano competente para liquidar *“se otorgará, en su caso, previo informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico”*», manteniendo el «órgano competente para formular la denuncia o querrela» -3.b)- la competencia para ordenar rectificar *“la propuesta de liquidación vinculada a delito, cuando considere que en ella ha existido error en la apreciación de los hechos o indebida aplicación de las normas jurídicas”* previendo en este sentido que *“En los casos en que esa rectificación afecte a cuestiones no alegadas por el obligado tributario, suponiendo además un agravamiento de la situación para dicho obligado tributario, se notificará el acuerdo de rectificación para que, en el plazo de 15 días naturales, contados a partir del día siguiente al de la notificación, efectúe alegaciones. Transcurrido dicho plazo, se dictará el acuerdo que*

²⁴²³ El artículo Treinta y cinco del RD XX/2007/, de XX, -sometido a información pública el 30 de junio de 2017- por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, prevé un nuevo apartado d) en el artículo 190.4 estableciendo que *“Cuando por un mismo concepto impositivo y periodo se hayan diferenciado elementos respecto de los que se aprecia delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos respecto de los que no se aprecia esa situación. En estos casos, ambas liquidaciones tendrán carácter provisional”*

proceda, que deberá ser notificado siguiéndose, respecto del mismo, la tramitación que corresponda.»²⁴²⁴

En el mismo sentido, el RD XX/2017 que prevé modificar el RGGI(2007) establece en el art.197.quarter.3.c que el «órgano competente para formular denuncia o querrela» “[D]evolverá el expediente para su ultimación en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda, cuando considere que la conducta del obligado tributario no es constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” como prevé - art.197.quarter.3.d- la posibilidad de que se acuerde por éste “que se complete el expediente en cualquiera de sus extremos, cuando así lo estime conveniente, notificándose al obligado tributario”, lo que daría lugar a las siguientes situaciones:

1^a.- En el supuesto de que no se aprecien indicios de delito, se ultimaré el expediente en vía administrativa, previa formalización, en su caso, del acta que corresponda.

2^a.- En el supuesto de que se sigan apreciando indicios de delito contra la Hacienda Pública, pero sin necesidad de modificar la propuesta de liquidación vinculada a delito, ésta mantendrá su vigencia, procediendo el órgano competente para liquidar a dictar el acuerdo que corresponda, sin necesidad de otorgar nuevo trámite de alegaciones al obligado tributario.

En las situaciones previstas por la norma reglamentaria, el problema que surge no lo es tanto por los distintos problemas que venimos señalando -en cuanto a la desagregación y cálculo de la cuota vinculada a delito-, como por la posible conversión ahora de la “liquidación administrativa” vinculada a delito, en liquidación tributaria ante “el supuesto de que no se aprecien indicios de delito.” Si observamos la cronología de las actuaciones contempladas en el artículo 253 de la LGT(2015), esta última posibilidad se produce una vez que la Administración ya le ha notificado al obligado tributario la “liquidación administrativa”, ésta ha formulado las alegaciones, el «órgano competente para formular denuncia o querrela» ha solicitado el preceptivo informe a los servicios de asesoramiento jurídico y, ha ordenado completar el expediente en cualquiera de sus extremos. Tras esta sucesión de acontecimientos, es posible que desaparezca el indicio delictivo, lo que haría retornar todas las actuaciones al procedimiento tributario; ahora bien, habría que valorar que sucedería si el contribuyente ha decidido acudir a la Jurisdicción penal antes de este momento, además de valorar que con este sistema, tanto

²⁴²⁴ Como se observa la discrecionalidad pudiera ser absoluta, si este precepto se interpreta en el sentido de entender que, las condiciones para un nuevo trámite de alegaciones son excluyentes; es decir, solo procedería el nuevo trámite si, afecta a cuestiones no alegadas por el contribuyente, y además, suponen un agravamiento de la situación. Circunstancias una y otra que quedan a la total discrecionalidad de la Administración.

queda en manos de la Administración la decisión final de que la Jurisdicción penal tenga acceso al conocimiento de las posibles causas por delito contra la Hacienda Pública, con lo que no estamos más que en un sistema de procedibilidad subjetiva en sede tributaria -que atentaría, entendemos, contra la promulgada preferencia del Orden penal ante supuestos delictivos-, como valorar la potestad que se le confiere ahora a la Administración para someter al contribuyente -dado que está autorizada a comunicarle la naturaleza penal del resultado de las actuaciones tributarias- al cumplimiento tempestivo de una regularización que, sin posibilidad alguna de impugnación por parte éste, tendría como moneda de cambio la aceptación de las condiciones ofrecidas, frente al posible traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal. Si a esto unimos las amplias facultades de actuación que la Administración puede desplegar una vez cursada y admitida a trámite la denuncia, no solo estaríamos en un sistema coercitivo de colaboración para la aplicación de los tributos, sino en un sistema de coacción llamado a aceptar la decisión que la Administración discrecionalmente adopte en relación al «indicio» que tenga por conveniente motivar.

De cuanto hemos tratado de establecer en nuestro anterior análisis, no se desprende sino la enorme complejidad -y riesgos- del sistema que se trata de implantar -imposible por ahora al no existir desarrollo reglamentario²⁴²⁵- que, aparte de los problemas de técnica tributaria para practicar la desagregación y aplicar los «ajustes tributarios», quedará condicionado a otro tipo de cuestiones como -entre otras- pueden ser, las intención de colaborar que tenga el contribuyente, que en su caso podrá tender a dilatar, impedir, e incluso llevar a error a la Administración con la única finalidad de retrasar todo lo posible la “*finalización*” de este procedimiento, que en su caso no serán sino la respuesta a la posible dirección a la que se oriente el resultado del procedimiento por parte de la Inspección.

Por ultimo y no menos importante, no consideramos equivocado afirmar que, desde el momento en que la Administración concede el trámite de audiencia al obligado tributario, ofreciéndole la posibilidad de elegir el sistema de «ajustes tributarios» que considere más apropiado, sin haberle advertido -una vez nacida la noticia críminis- de las posibles consecuencias punitivas de su colaboración, no solo se estaría reconociendo la utilización de los datos por este aportados al procedimiento violando su derecho a la no autoincriminación, sino que se le estaría incitando a colaborar con la Administración para

²⁴²⁵ Artículo 253.3 LGT(2015) *in fine* “el obligado tributario podrá optar por la aplicación de un sistema de cálculo de ambas cuotas basado en la aplicación proporcional de las partidas a compensar o deducir en la base o en la cuota, *en los términos que se determinen reglamentariamente.*” (La cursiva es nuestra)

decidir, a espaldas del Juez penal, el posible resultado del proceso, y lo que resulta más asombroso, que se le estaría incitando a confesar una prueba de su presunta culpabilidad al aceptar un ajuste que le pudiera ser más beneficioso, sobre el resultado de una liquidación que ya le advierte que será el fundamento de la denuncia o querrela que contra él se formule²⁴²⁶.

IV.V.- Efectos de la liquidación administrativa vinculada al delito.

Tal y como hemos determinado, la conexión entre el procedimiento y el proceso, no se producirá una vez advertida la sospecha o indicio, como se pretendía con la reforma de abril de 1985, tanto del CP como de la LGT, al igual que tampoco se producirá una vez que la Administración -art.180.1 LGT(2003)- considere que la «infracción» pudiera constituir un delito contra la Hacienda Pública²⁴²⁷, sino que se producirá, cuando la Administración haya finalizado la instrucción de un procedimiento en sede administrativa paralelo al de comprobación e investigación tributario, en el que se concretará la existencia del «indicio», y del que la Administración ofrecerá, bien los motivos que hacen imposible de la practica de una liquidación -art. 251.1 LGT(2015)- o bien la práctica de ésta estableciendo su vinculación a delito -art.250 y 253 de la LGT(2015)-²⁴²⁸.

²⁴²⁶ Como señala MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2016) “El modelo creado en el Título VI de la LGT hace prácticamente inviable la protección del derecho a la no autoincriminación, que podría haberse respetado en el procedimiento de liquidación respecto de los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito contra la Hacienda pública, puesto que la liquidación administrativa dictada en estos casos supone necesariamente el traslado del expediente administrativo a la jurisdicción penal. Sin embargo, la coexistencia de procedimientos -administrativo y penal-, la comunicación de las pruebas obtenidas en el procedimiento de inspección en el que se practica la liquidación, y el incremento de la sanción por excusa, negativa o resistencia a la actuación inspectora, ponen de manifiesto el riesgo que el nuevo sistema supone en relación con el derecho a no declarar contra sí mismo y a no confesarse culpable, y en consecuencia sobre el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente considerado en este momento como un presunto delincuente fiscal.” Op.Cit.Pág.9

²⁴²⁷ Que en su caso y, como señala el artículo 197.bis del RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007) se producirá -de no haber sido iniciado el procedimiento tributario- “Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública...”

²⁴²⁸ No se producirá una liquidación vinculada a delito, ni procederá el traslado del tanto de culpa o remisión de actuaciones, conforme al artículo 252 de la LGT(2015), salvo que conste a la Administración tributaria “que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria antes de que se le hubiera notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación tendentes a la determinación de la deuda tributaria objeto de la regularización o, en el caso de que tales actuaciones no se hubieran producido, antes de que el Ministerio Fiscal, el Abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local de que se trate, interponga querrela o denuncia contra aquél dirigida, o antes de que el Ministerio Fiscal o el Juez de Instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. La deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso. No obstante, cuando los tributos regularizados voluntariamente no se exijan por el procedimiento de autoliquidación, el obligado tributario deberá presentar la declaración correspondiente, procediendo al ingreso de la totalidad de la deuda tributaria liquidada por la Administración en el plazo para el pago establecido en la normativa tributaria. Lo dispuesto en este artículo resultará también de aplicación cuando la regularización se hubiese producido una vez

La liquidación que la Administración tributaria practique por su vinculación a delito, como concreta GARCIA DIEZ “*se construye sobre unos hechos punibles propios (que no probados) de la Administración tributaria denunciante*” la cual “*no es recurrible por los cauces propios de los actos tributarios*”²⁴²⁹, al no quedar sujeta a los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa “*en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria*”, por lo que, la liquidación tributaria vinculada al delito “*se encuentra legalmente blindada a cualquier actuación revisora de los órganos administrativos y jurisdiccionales genuinamente competentes para verificar la legalidad de la actuación administrativa*”, en la que solo el “*quantum defraudatorio puede ser controlado en la esfera penal*”, donde todo lo demás que compone y circunda a dicha liquidación “*sencillamente no es oponible por el obligado tributario.*” Para LOPEZ DÍAZ “*la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia*”, a la vez que para evitar pronunciamientos dispares de las Jurisdicciones “*se niega cualquier recurso administrativo, y consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa*”;²⁴³⁰ en estos términos entiende MARTINEZ MUÑOZ que nos encontramos ante “*un acto administrativo de liquidación que produce los efectos que le son propios, es decir, determina el importe de la deuda tributaria y permite la recaudación de la misma, pero que es inimpugnable, configurándose asimismo como una especie de acto de trámite cuya conversión en definitivo depende del ajuste a realizar como consecuencia de la*

prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria. Para determinar la existencia del completo reconocimiento y pago a que se refiere el primer párrafo de éste artículo, la Administración Tributaria podrá desarrollar las actuaciones de comprobación o investigación que resulten procedentes, aún en el caso de que las mismas afecten a periodos y conceptos tributarios respecto de los que se hubiese producido la prescripción regulada en el artículo 66.a) de esta Ley.” En relación a la regularización voluntaria, nos remitimos a lo ya analizado en el apartado III.II.- del presente Capítulo. En cuanto a la recepción de lo dispuesto en la norma penal sobre regularización -art.305.4 CP(2012) - en el Título VI de la LGT(2015), Vid. BERTRAN GIRON,F.(2016) *La regularización en el delito contra la Hacienda pública: luces y sombras de la reformas legales*, Pág.339-36; SÁCHEZ HUETE,M.A.(2016) Op.Cit.I.; VILLAR EZCURRA,M.(2016) *La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015*. Pág.139-172; ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) Op.Cit.Pág. 94-106.

²⁴²⁹ Vid. en este sentido SÁNCHEZ PEDROCHE,J.A.(2015) *La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*, Pág.66, para quien la regulación establecida en el Título VI de la LGT(2015) es “*incoherente y falaz, pues si la liquidación es administrativa, como lo es, debe ser impugnable, y si no lo es, no debería permitirse su práctica*” al considerar el Autor que se crean “*institutos jurídicos que abjuran de su verdadera naturaleza jurídica, convirtiéndose en híbridos que únicamente responden a una mal entendida eficacia administrativa práctica, tan rechazable como espuria.*” (2014) *Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT*. Pág.44

²⁴³⁰ LOPEZ DÍAZ,A.(2015) Op.Cit.Pág.37-38.

sentencia judicial” sin que se pueda afirmar, a juicio de la Autora, que “*en este supuesto se impida el acceso a los jueces y tribunales lesionando la tutela judicial efectiva, pero sí que se produce un retraso en el ejercicio de la misma*” desde el momento en que “*la liquidación administrativa no es susceptible de recurso con carácter previo al desarrollo del procedimiento penal*”²⁴³¹ lo que hace necesario esperar a la finalización del proceso para obtener una posible anulación, modificación o la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la propuesta de liquidación como consecuencia del correspondiente ajuste.

El Título VI de la LGT(2015), ya desde su inicio, nos muestra los rasgos generales de la transcendencia de las actuaciones de la Inspección de los Tributos en sede del procedimiento de comprobación e investigación, así como el significado las liquidaciones que podrán ser emitidas por razón de éstas.

El artículo 250 de la LGT como primer efecto establece que, la apreciación de indicios durante el transcurso de la instrucción regularizadora tributara, no paralizará “*la tramitación del procedimiento*” que concluirá con carácter general con una “*liquidación administrativa*” vinculada a delito, y en su caso otra tributaria no vinculada a éste²⁴³², conforme a las reglas establecidas en el artículo 253 de la LGT(2015). Como primera salvedad para la práctica de las anteriores, en el caso de que el indicio se aprecie antes del inicio del «procedimiento administrativo»²⁴³³ -art.251.2 LGT(2015)-, se establece “*el pase del tanto de culpa o la remisión del expediente*” sin practicar actuación alguna por motivo de esta apreciación; como segunda salvedad y, ante supuestos -art.251.1 LGT(2015)- que pudieran perjudicar el resultado del proceso o las posibles actuaciones de la Jurisdicción penal, el «procedimiento administrativo» para dictar la “*liquidación administrativa*” se suspenderá, quedando en ambos casos interrumpidos “*los plazos de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria y a imponer la sanción, de acuerdo con lo*

²⁴³¹ MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2016) Op.Cit.Pág.15. Para ESPEJO POYATO, I.(2015) es una liquidación “*sui generis*, en cuanto que se la pretende excluir del control jurisdiccional competente *ratione materiae*.” *Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT*. Pág.25. ANIBARRO PÉREZ, S.(2017), con la que coincidimos, estima que “*la liquidación vinculada a la deuda dolosa no es más que la determinación o, si se quiere, la estimación anticipada por parte de la Administración tributaria de la responsabilidad civil derivada del delito, con la finalidad de alcanzar el cobro de la misma.*” Op.Cit.Pág.52

²⁴³² Artículo 250.2. de la LGT(2015) “*La liquidación que en su caso se dicte, referida a aquellos elementos de la obligación tributaria que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará a lo establecido en este Título. Artículo 250.3 de la LGT(2015) “La liquidación que se dicte en relación con conceptos tributarios que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública se ajustará en su tramitación al procedimiento ordinario que corresponda según lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y se sujetará al régimen de revisión establecido en su Título V.”*

²⁴³³ Entendemos que el legislador se está refiriendo al procedimiento para la práctica de la “*liquidación administrativa*”, y no para la práctica de la liquidación tributaria, aunque al utilizar la tradicional fórmula “*procedimiento administrativo*” heredada del artículo 77.6 de la LGT(1985-1995), podría pensarse que lo que se ha de suspender es el «procedimiento administrativo» en su conjunto, al igual que sucedía en etapas normativas anteriores.

previsto en los artículos 68.1 y 189.3 de esta Ley”. En el caso de no haber sido apreciada la existencia de delito -entendemos tanto, por un pronunciamiento jurisdiccional como por la Ministerio Fiscal-, la Administración Tributaria *“iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieran considerado probados en el periodo que reste hasta la conclusión del plazo a que se refiere el artículo 150.1 de esta Ley o en el plazo de 6 meses si éste último fuese superior.”*

Si analizamos con detenimiento las disposiciones contenidas en ambos preceptos del Título VI de la LGT, es posible distinguir lo siguiente:

1º.- Conforme al artículo 250 de la LGT(2015), los indicios de delito contra la Hacienda Pública no paraliza la tramitación del procedimiento, por lo que el legislador parte del presupuesto básico de que la *notitia criminis* nace durante la instrucción del procedimiento tributario de comprobación o investigación.

2º.- La advertencia del indicio, es el mecanismo que activa el *“procedimiento administrativo”* para la práctica de la *“liquidación vinculada a delito”*, por lo cual se instruirían dos procedimientos en sede de Inspección: el tributario ya iniciado, y el *“administrativo”* que se inicia, aunque ambos se instruyan bajo la apariencia de la unidad.

3º.- Los tres supuestos tasados en el artículo 251.1 de la LGT(2015) se refieren en exclusiva a la tramitación de la *“liquidación administrativa”*, y no a la «liquidación tributaria» no vinculada al delito.

4º.- Si la *“liquidación administrativa”* pudiera dar lugar a cualquiera de los tres supuestos tasados, el *“procedimiento administrativo”* no se iniciará, o bien no continuará, lo que no quiere decir que el «procedimiento tributario» no se haya de iniciar o no haya de continuar, en el caso de ser posible practicar por la Administración la desagregación de las cuotas vinculadas y no vinculadas al delito.

5º.- El no inicio o suspensión del *“procedimiento administrativo”* que conlleva al traslado o remisión de las actuaciones sin acompañar la *“liquidación administrativa”*, activa los mecanismos del artículo 68.1 y 189.3 de la LGT, lo que, en su caso, consideramos sería aplicable al procedimiento dirigido a liquidar la cuota desagregada por su vinculación al delito, pero no al tributario dirigido a regularizar la situación tributaria no vinculada a éste.

En este sentido, el último párrafo del artículo 251 de la LGT(2015) establece que *“[L]as actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes”*. Si atendemos a su literalidad, serán *“inexistentes”* aquellas actuaciones relacionadas con

“*los hechos denunciados*”, pero no lo serán, entendemos, respecto de aquellas que se instruyan sobre los hechos no denunciados, lo que nos llevaría a plantear diversas situaciones en el caso de ser posible la emisión de dos liquidaciones diferentes. De un lado, la Administración puede -y pensamos, debe- continuar el «procedimiento tributario», puesto que no hay ninguna causa que justifique la suspensión, lo que podría significar que la Administración conociera nuevos datos sobre los hechos denunciados, cuestión que entendemos podría jugar en contra de los derechos del contribuyente al estar en marcha dos actuaciones distintas -tributaria y «penal»- sobre unos mismos hechos. De otro lado, es posible que, por acuerdo o conformidad suscrita por el contribuyente sobre la liquidación no vinculada a delito, ésta adquiriera firmeza, lo que posteriormente pondría en duda si, el “*ajuste*” penal que debiera practicarse podría afectar a esta liquidación tributaria. Por último y, de haber manifestado el contribuyente su disconformidad con la liquidación no vinculada al delito, la revisión económico-administrativa o contenciosa posterior, podrían poner en evidencia que, o bien la “*liquidación administrativa*” no se practicó conforme al dictado de las normas tributarias, o bien -y sin entrar en esta cuestión- que la liquidación tributaria por cualquier motivo es incorrecta, lo que de alguna forma podría afectar a la anterior, o bien que, la liquidación tributaria es correcta, y por tanto, como «cosa juzgada» entendemos, no podría ser alterada por un “*ajuste*” penal posterior sobre la liquidación vinculada a delito²⁴³⁴.

Una vez dictada la “*liquidación administrativa*” y practicado el traslado del tanto de culpa o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal “*el procedimiento de comprobación finalizará*”, debiendo entender que, el procedimiento que finaliza no es el tributario de comprobación e investigación, sino el procedimiento de comprobación de los indicios que conllevan a la “*liquidación administrativa*” vinculada a delito, dado que lo único que quedará por concretar serán los posibles “*ajustes*” a practicar por el órgano penal, que en caso de absolución se procedería conforme a los hechos probados declarados y, en caso de la “*inadmisión de la denuncia o querrela*”, determinaría la retroacción de las actuaciones inspectoras “*al momento anterior a aquel en que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito*”, razón por la que entendemos que el procedimiento tributario quedaría

²⁴³⁴ En referencia a las anteriores posibilidades, dispone el artículo 253.1 LGT(2015) que, en ningún caso “los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria”, que conforme a la Exposición de Motivos de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se justifica por “los reiterados pronunciamientos de la jurisdicción penal emitidos al amparo de la normativa preexistente rehuendo el tratamiento de cuestiones procedimentales administrativas previas que no tienen incidencia en el enjuiciamiento de un hecho de naturaleza delictiva.”

suspendido, y no finalizado, procediendo “a la formalización del acta que corresponda, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Ley y su normativa de desarrollo”, que ahora si deberá “finalizar en el periodo que reste desde el momento al que se retrotraigan las actuaciones hasta la conclusión del plazo al que se refiere el apartado 1 del artículo 150 de esta Ley o en seis meses, si éste último fuera superior.”

Frente a la “liquidación administrativa” -art.254 LGT(2015)- no procederá recurso o reclamación en vía administrativa “sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley”, lo que no excluye, como ya señalamos anteriormente, que el obligado tributario someta a consideración por vía administrativa y contenciosa, tanto la liquidación tributaria no vinculada a delito como, los hechos y fundamentos de derecho que consten en el acta de inspección. En este sentido también el artículo 253 de la Ley que “en ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa”, lo que como también señalábamos anteriormente, bajo nuestra opinión, no homologa los actos nulos o anulables que, tanto el motivo que lleva a la desagregación, como los «ajustes tributarios» hayan afectado al resultado de la “liquidación administrativa”, siendo el Juez penal el que, ante eventuales disposiciones estimatorias de una resolución económica-administrativa o pronunciamiento contencioso, y estando pendiente de finalización el proceso, debiera decidir si continúa sustanciando éste ante el conocimiento de la posible incorrección de la cuota traslada como presuntamente delictiva, o bien proceder a la devolución de las actuaciones a la Administración para que proceda a rectificar la “liquidación administrativa”.²⁴³⁵

²⁴³⁵ Para SÁNCHEZ PEDROCHE, J.A. (2014) esta “ocurrente previsión normativa (...) se arrumba caprichosamente con una tradición jurídica bien consolidada al servicio de los principios constitucionales de mejor prosapia y relevancia jurídica...” Op.Cit.Pág.44; para TEJERIZO LÓPEZ, J.M.(2016) resulta especialmente criticables “las reglas que establecen la imposibilidad de que las liquidaciones dictadas en los procedimientos tributarios paralelos al proceso penal no puedan recurrirse, ni en la vía administrativa (...), ni ante la jurisdicción contencioso-administrativa”, crítica que dirige al Autor “razones de técnica legislativa y, lo que es más importante, por razones de justicia material” considerando evidente que “la regla de la irrecurribilidad de la liquidación tributaria atenta contra varios derechos constitucionalmente protegidos, entre ellos el derecho a la no indefensión, el derecho a la propiedad y el derecho a recurrir todos los actos administrativos, derecho este último claramente previsto en el artículo 106.1 CE.” Op.Cit.Pág.13; PALAO TABOADA, C.(2015) entiende que “la mezcla del procedimiento administrativo y el proceso penal obliga a violentar conceptos y a renunciar a la utilización de categorías dogmáticas nítidas.” Op.Cit.Pág.159. En atención a la dudas que suscita esta medida en relación a la tutela judicial constitucionalmente consagrada entiende ANIBARRO PÉREZ, S.(2017) que, “cualquier norma que comporte un sacrificio de los derechos y garantías constitucionalmente previstos debe tener un fundamento sólido. Sin embargo en el presente caso el

En este sentido se ha de atender al segundo apartado de la Disposición final tercera de la Ley 34/2015²⁴³⁶ que establece, que “no corresponde al orden jurisdiccional contencioso-administrativo conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública” dictadas conforme a las disposiciones del Título VI de la LGT(2015), lo que entendemos únicamente alcanza al procedimiento *ad hoc* para la práctica de la “liquidación administrativa”, que sin embargo y, como antes señalamos, no debería alcanzar a la posible nulidad o anulabilidad del acto de desagregación y «ajustes tributarios» que afecten a la liquidación tributaria no vinculada a delito²⁴³⁷; lo que de ser así, una resolución administrativa o pronunciamiento contencioso, podría poner de manifiesto no solo que esta liquidación tributaria hubiera sido practicada incurriendo en una contravención de las normas contributivas, sino que las consecuencias punitivas declaradas en base a la “liquidación administrativa” tendrían como fundamento, un acto de la Administración que de haber sido sometidos previamente a la Jurisdicción contenciosa hubieran sido declarado nulo, o en su caso anulable²⁴³⁸.

La sujeción de la “liquidación administrativa” a lo que finalmente se establezca en el proceso penal -art.257 LGT(2015)- quedará resuelto conforme a las siguientes reglas:

único objetivo que parece haber buscado el legislador es conseguir sin demora la ejecutividad de un acto que va a incidir directamente en el patrimonio del contribuyente con consecuencias en ocasiones irreversibles...” Op.Cit.Pág.117-118.

²⁴³⁶ Por la que se introduce una nueva disposición adicional décima a la Ley 29/1998, 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa, respecto a lo señalado en el artículo 3.a) de ésta Ley “No corresponden al orden jurisdiccional contencioso-administrativo: a) Las cuestiones expresamente atribuidas a los órdenes jurisdiccionales civil, penal y social, aunque estén relacionadas con la actividad de la Administración pública.”

²⁴³⁷ Modificación operada desde la oportunidad del legislador tributario, que entendemos trata de ir más allá de los supuestos que se contemplan en el artículo del Título VI de la LGT(2015), puesto que si bien los artículos 253.1 y 254.1 de la Ley, se refiere a “los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir en la tramitación administrativa”, que entendemos exclusivamente dirigida a la práctica de la “liquidación administrativa”, el apartado segundo -DF 3ª L.34/2015- de la nueva Disposición adicional novena de la LJCA extiende los defectos procedimentales “respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delito contra la Hacienda Pública”, lo que, al nominar a éstas como «tributarias» y no como «administrativas» parece llevar a entender que no sería reclamable ante la Jurisdicción contenciosa, no solo los defectos procedimentales del “procedimiento administrativo” sino incluso las del “procedimiento tributario”, lo que podría a llegar a significar que, ni siquiera la liquidación tributaria no vinculada pusiera ser impugnada, si de alguna forma estuviera relacionada con “pretensiones” ligadas a la liquidación vinculada a delito; por lo que entendemos que, el sometimiento de la liquidación no vinculada a delito -art.250.3 de la LGT(2015)- a lo dispuesto en el Capítulo IV del Título III de esta Ley y, sujeto a revisión conforme a lo establecido en su Título V, quedaría sin aplicación, siempre que existiera una mínima relación entre una y otra liquidación.

²⁴³⁸ De otra forma, la supeditación del “ajuste” penal, no proyectaría sus efectos únicamente sobre la liquidación vinculada al delito, sino que abarcaría también a la no vinculada al delito, cuestión sobre la que se habría de valorar como afecta un pronunciamiento penal contrario a la decisión *ratione materiae* de la Jurisdicción contenciosa sobre unos mismos hechos y fundamentos de derecho. Desde la posición contraria, es decir, que conforme al artículo 257.1.a) el “ajuste” penal aumentara el importe de la “liquidación administrativa” advierte LOPEZ DÍAZ.A.(2015) que “cuando la determinación de la cuota defraudada por la sentencia penal lo es en más, por apreciarse defraudación y dolo en determinados elementos que la Administración no consideró vinculados al delito (...) es necesario, aunque no se prevé en la ley, ajustar la liquidación ordinaria, para evitar que no se pague (...) dos veces por unos mismos elementos.”Oo.Cit.Pág.40

1ª.- De ser la sentencia condenatoria y coincidir la cuota defraudada con la “liquidación administrativa”, no se modificará ésta “sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.”

2ª.- De ser la sentencia condenatoria y, diferir la cuantía defraudada en más o en menos, con la “liquidación administrativa”, el acto inicial subsistirá siendo “rectificado de acuerdo con el contenido de la sentencia para ajustarse a la cuantía fijada en el proceso penal como cuota defraudada.”²⁴³⁹ El motivo, entendemos, por el que la “liquidación administrativa” conserva su validez, no es otro que el evitar retrotraer los efectos de las actuaciones de recaudación que hubieran sido iniciadas. Partiendo de esta premisa, nada añade la norma tributaria más allá de que “la liquidación dictada al amparo del artículo 250.2 de esta Ley deberá modificarse” sin que como advierte ANIBARRO PÉREZ se disponga “el procedimiento a seguir para la rectificación ni el plazo del mismo ni las consecuencias de su incumplimiento”²⁴⁴⁰, entendido la Autora que en ausencia de mayores indicaciones “habrá que entender que el plazo máximo para proceder a la rectificación será de seis meses (artículo 104.1 de la LGT) y lo más lógico sería que dicho plazo comenzara a correr desde la recepción de la resolución judicial por el órgano competente para liquidar.”²⁴⁴¹

La “liquidación administrativa” una vez rectificada por la Administración será trasladada “al Tribunal competente para la ejecución”, al obligado y a las demás partes personadas en el procedimiento penal, por lo que entendemos que, el acto de liquidación definitivo que practique la Administración, no es ejecutable directamente por ésta sino que

²⁴³⁹ La corrección que la Administración practique sobre la “liquidación administrativa” conforme al dictado de la sentencia penal -art.257.2.a)- “no afectará a la validez de las actuaciones recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal.” No se establece sin embargo en relación a si este ajuste se practicará antes de que la sentencia sea firme. *Vid.* en este sentido, VAQUERA GARCIA,A.(2015), *Ausencia de impugnación de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública*. Pág.553. Para ANIBARRO PÉREZ,S.(2017), y ante un eventual sentencia de una instancia superior, “la solución que menos problemas genera y, probablemente, la más coherente con el modelo establecido por la LGT es la exigir la firmeza de la resolución penal para proceder al ajuste de la liquidación. *Op.Cit.*Pág.124

²⁴⁴⁰ Tampoco en el RD XX/2017 que modifica el RGGI(2007) se establece en su artículo 197.sexies -Efectos de la resolución judicial sobre la liquidación vinculada a delito- disposición alguna en este sentido. Para el caso de que la rectificación se deba a que el pronunciamiento jurisdiccional considera la cuota defraudada por mayor importe al señalado en la “liquidación administrativa”, establece el artículo 197.sexies.2.b) del RD XX/2017 que “...de acuerdo con los hechos considerados probados en la resolución judicial, pudieran adeudarse a la Hacienda Pública, a pesar de no formar parte de la cuota defraudada (...) cuando sea necesario, se llevará a cabo la retroacción del procedimiento inspector para la liquidación de esos importes adicionales, en los términos indicados en el apartado 4 de este mismo precepto.” Lo anterior se debe poner en relación con lo establecido en el artículo 197.quinquies.2 del RD XX/2017 que establece, en relación a los supuestos regulados por el artículo 253.3 de la LGT(2015) que “En los supuestos a los que se refiere el apartado anterior, se efectuarán dos liquidaciones provisionales de forma separada.” Lo que nos conduciría a plantear si, aún con el carácter de provisionales, una vez que hubieran adquirido firmeza, podrían ser modificadas mediante la retroacción de un procedimiento inspector que ha finalizado.

²⁴⁴¹ ANIBARRO PÉREZ,S.(2015). *Op.Cit.*Pág.127

se mantiene supeditado a la supervisión del Tribunal penal. En caso de que el obligado tributario se encuentre disconforme con la rectificación practicada por la Administración, prevé el nuevo artículo 999 -del Título X bis del libro segundo de la LECrim, introducido por la L.34/2015, de 21 de septiembre- que se deberá manifestar ésta ante el “*Tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días desde su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme a lo declarado en sentencia o si se ha apartado de la misma, en cuyo caso, indicará con claridad los términos en que haya de modificarse la liquidación*”, contra el que el obligado tributario podrá formular “*recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica.*”²⁴⁴²

3ª.- De no ser estimada en el proceso penal la existencia de delito “*por inexistencia de la obligación tributaria*” la “*liquidación administrativa*” quedará anulada siendo de aplicación las norma tributarias sobre devolución de ingresos y reembolso de costes de garantías. Esta regla significa, en nuestra opinión²⁴⁴³, no solo el reconocimiento de la prejudicialidad a favor de la Jurisdicción penal en situaciones de posible delito contra la Hacienda Pública, sino que se confiere al Juez penal la competencia de establecer la existencia del presupuesto de hecho que genera la obligación tributaria, cercenando cualquier posibilidad a la Administración de iniciar o continuar unas actuaciones tributarias posteriores, con objeto en el mismo presupuesto sustanciado en el proceso²⁴⁴⁴.

²⁴⁴² Regulación que viene a coincidir con la intención del legislador de que las cuestiones ligadas a la “liquidación administrativa” se ventilen en sede penal, excluyendo del conocimiento de la Jurisdicción contenciosa esta «rectificación liquidatoria», lo que podría considerarse que atribuye competencias de revisión a la Jurisdicción penal en materia tributaria; si bien, para nosotros no es más que la ratificación de que la “liquidación administrativa” no es sino un acto típico procesal penal que se adelanta al inicio del proceso por voluntad del legislador, lo que no debe -como ya hemos tenido la oportunidad de analizar (*Vid.* Apartado II.- del presente capítulo)- hacer dudar de que la deuda derivada de la “liquidación administrativa” lejos de retener cualquier traza tributaria, no es sino la responsabilidad civil derivada del delito. Para PALAO TABOADA,C.(2015) resulta obvia que la función que se le confiere al Juez penal por este motivo “es de naturaleza contencioso-administrativa, ya que consiste en la revisión de un acto administrativo” por lo que a su juicio “constituye una anomalía en la distribución de competencias entre los distintos órganos jurisdiccionales. Op.Cit.Pág.128

²⁴⁴³ Para GARCIA DÍEZ,C.(2017) “Esta vinculación fáctica cuenta con una doble vertiente, negativa y positiva. La primera veta cualquier regularización tributaria que contradiga los hechos probados en sede penal. Por el contrario, la perspectiva positiva permite que la Administración tributaria, una vez devuelto el expediente, pueda regularizar en un sentido que no se oponga a la base fáctica establecida por los Tribunales penales. Op.Cit.Pág.52

²⁴⁴⁴ Como señala ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) la sujeción que inspira toda la regulación del Título VI de la LGT a la decisión del Juez penal “lleva a que la anulación de la liquidación administrativa sea la única solución posible” la cual deberá ser práctica de oficio por la Administración conforme a lo previsto en el artículo 219 de la LGT –desarrollado por los artículos 10 y 12 del RGR- teniendo en cuenta como señala la Autora lo previsto en el apartado segundo del artículo 219 de la LGT. Señala el precepto citado “1. La Administración tributaria podrá revocar sus actos en beneficio de los interesados cuando se estime que infringen manifiestamente la ley, cuando circunstancias sobrevenidas que afecten a una situación jurídica particular pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado, o cuando en la tramitación del procedimiento se haya producido indefensión a los interesados. La revocación no podrá constituir, en ningún

4ª.- Si la resolución firme dictada en el proceso penal, no apreciara delito “*por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria*” se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior en que se dictó la “*liquidación administrativa*”, procediendo a formalizar un acta que, de acuerdo con lo establecido en la LGT(2015) y su normativa de desarrollo²⁴⁴⁵, deberá tener en cuenta “*los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados.*” A diferencia del apartado anterior, lo que no señala el legislador es, si en este caso, se mantienen de alguna forma los efectos de la “*liquidación administrativa*” puesto que simplemente dispone que “*procederá la retroacción de las actuaciones*” sin aludir a la «anulabilidad» del supuesto anterior. En esta situación, entendemos, lo que procede es la retroacción de actuaciones, prescindiendo de los efectos de la “*liquidación administrativa*” que debería ser anulada de oficio por la Administración, al momento de la fase de liquidación del procedimiento tributario²⁴⁴⁶. Esto nos sitúa en dos momentos del procedimiento de aplicación de los tributos: el primero, que debe significar la transposición a la nueva propuesta de liquidación y acta de inspección -e informe en caso de disconformidad- los “*hechos el órgano judicial hubiese declarados probados*”, para en segundo lugar, dar un nuevo trámite de audiencia al obligado tributario a efectos de que éste formule las alegaciones que tenga por conveniente. Estas actuaciones, entendemos, deberán atender a las siguientes precisiones:

A) Si el procedimiento tributario quedó suspendido, la retroacción de actuaciones significa la aplicación del artículo 150 de la LGT(2015), debiendo concluir éstas en el plazo que restara, o en su caso en un plazo máximo de seis meses, lo que también se habrá de poner en relación con lo dispuesto en el artículo 68.7 de la LGT(2015) en cuanto al reinicio del computo de la prescripción.

caso, dispensa o exención no permitida por las normas tributarias, ni ser contraria al principio de igualdad, al interés público o al ordenamiento jurídico. 2. La revocación sólo será posible mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción. 3. El procedimiento de revocación se iniciará siempre de oficio, y será competente para declararla el órgano que se determine reglamentariamente, que deberá ser distinto del órgano que dictó el acto. En el expediente se dará audiencia a los interesados y deberá incluirse un informe del órgano con funciones de asesoramiento jurídico sobre la procedencia de la revocación del acto. 4. El plazo máximo para notificar resolución expresa será de seis meses desde la notificación del acuerdo de iniciación del procedimiento. Transcurrido el plazo establecido en el párrafo anterior sin que se hubiera notificado resolución expresa, se producirá la caducidad del procedimiento. 5. Las resoluciones que se dicten en este procedimiento pondrán fin a la vía administrativa.”

²⁴⁴⁵ La liquidación resultante “se sujetará al régimen de revisión y recursos propios de toda liquidación tributaria regulado en el Título V de esta Ley, pero no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial.”

²⁴⁴⁶ En relación a que el pronunciamiento jurisdiccional se produzca en este sentido, señala LOPEZ DÍAZ,A.(2015) que “puede dar lugar a que el contribuyente absuelto tenga un legítimo interés en combatir dicha sentencia absolutoria, no en su parte dispositiva, sino en relación a los hechos probados, para evitar sus efectos sobre la posterior liquidación...” Op.Cit.Pág.41

B) La liquidación que se practique quedará sujeta al régimen de revisión y recursos, regulado en el Título V de la LGT, si bien, y como dispone el penúltimo párrafo del artículo 257.2 de la LGT(2015), “*no podrán impugnarse los hechos considerados probados en la sentencia judicial*”; lo que por otra parte consideramos no significa que no sea impugnabile la aplicación que de éstos realice la Administración en el procedimiento tributario que inicie o continúe.²⁴⁴⁷

Si bien en cuanto al procedimiento tributario que se inicie o reanude a partir de un fallo jurisdiccional absolutorio, pueden presentar ciertas particularidades, las mayores dificultades que presenta el sistema establecido por el Título VI de la LGT(2015) entendemos que provendrán ante situaciones de desagregación de cuota vinculada y no vinculada a delito. En estos casos, y como hemos analizado en el presente apartado, la continuación del procedimiento tributario en relación a la parte no afecta a delito, podrá conllevar a la firmeza del acto de liquidación, que incluso podrá venir determinada por un pronunciamiento de la Jurisdicción contenciosa, lo que en relación al procedimiento que se inicie a resultas de la decisión de la Jurisdicción penal, serán cuestiones que requerirán un estudio pormenorizado, de acuerdo al concepto de liquidación provisional que regula el artículo 104 de la LGT.²⁴⁴⁸

IV.VI.- Actuaciones de recaudación ante la cuota vinculada a delito. Artículo 255 de la LGT(2015).

Como ya estableciera el párrafo tercero del artículo 305.5 del CP(2012) “[L]a existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria” por lo que la Administración «podrá» iniciar “las

²⁴⁴⁷ En este sentido surge un posible dilema, en relación al efecto de «cosa juzgada» que pueda tener el pronunciamiento penal. Si bien el Anteproyecto de reforma de la LGT preveía una modificación del artículo 3 de la LECrim, por el cual -DF1ª- correspondería “al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública, que hubiese sido liquidada por la Administración tributaria” al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del CP(2012) y en el Título VI de la LGT(2015), el precepto procesal penal mantiene en su redacción la regla general de que “la competencia de los Tribunales encargados de la justicia penal se extiende a resolver, para sólo el efecto de la represión” las cuestiones “administrativas prejudiciales propuestas con motivo de los hechos perseguidos cuando tales cuestiones aparezcan tan íntimamente ligadas al hecho punible que sea racionalmente imposible su separación”, por lo que entendemos, y pese a la sujeción mediante “ajuste” de la “liquidación administrativa” a la decisión del Juez penal, que la Administración podrá interpretar -como ya venía sucediendo antes del Título VI de la LGT- que se mantendrán los efectos de los hechos declarados probados en cuanto al alcance de la responsabilidad penal declarada, pero no, en cuanto a los efectos que en relación a las normas de aplicación de los tributos, pueda afectar al cálculo de la liquidación tributaria que ahora se practica. Lo que podría significar que, el contribuyente en alguna ocasión haya de someter a conocimiento de la Jurisdicción contenciosa hechos que, declarados probados por la Jurisdicción penal, sean incorporados al procedimiento tributario con efectos distintos.

²⁴⁴⁸ Posibles efectos que nos limitamos a indicar, puesto que un estudio del asunto justificaría por sí solo un trabajo de similar extensión al que presentamos.

actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.” En este sentido, el primer párrafo del artículo 255.1 de la LGT(2015)²⁴⁴⁹ omite cualquier referencia a la expresión «podrán iniciarse», como ya lo hiciera el legislador con la expresión «podrá liquidar» del artículo 305.5 del CP(2012) -en relación al art.250.1 LGT(2015)-, transcribiendo en presente continuo²⁴⁵⁰ lo preceptuado de manera condicional por la norma penal, y acude circunstancialmente a la suspensión de las actuaciones de cobro si así lo acordara el Juez, absteniéndose de mencionar que esta suspensión, no es solo es posible que se produzca de oficio sino también a instancia de parte²⁴⁵¹.

Lo anterior y, pese a la presunta irrelevancia inicial que pudiera significar, entendemos que se ha de conectar con otras disposiciones previstas en la LGT(2015)²⁴⁵², y que denotan la especial agilidad que pretende el legislador en materia recaudatoria ante

²⁴⁴⁹ Artículo 255.1 LGT(2015) “En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución.”

²⁴⁵⁰ Recordando que, en el Anteproyecto de Ley de reforma de la LGT este artículo omitía cualquier referencia a la suspensión de las actuaciones de recaudación. En este sentido ya advertía el Informe del CGPJ de 30 de septiembre de 2014, que si bien “el procedimiento penal no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada. Sin embargo, a pesar de la declaración de este precepto, no puede suprimirse la posibilidad de suspensión del procedimiento administrativo a criterio del Juez, posibilidad que viene expresamente prevista en el artículo 305 del Código Penal. Por ello, se estima conveniente que en el nuevo artículo 255 se mencionara la posibilidad de suspensión.” Pág.24

²⁴⁵¹ Cuestión que no obstante si transcribe el legislador a la norma procesal penal que señala -art.621.bis de la LECrim, según DF1ª.dos de la L. 34/2015- “En los delitos contra la Hacienda Pública, cuando la Administración Tributaria hubiera dictado un acto de liquidación, la existencia del procedimiento penal no paralizará la actuación administrativa y podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución conforme a lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código Penal.

²⁴⁵² El artículo 81.8 de la LGT(2015) establece que “Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena”, medidas cautelares que se 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 artículo 126 del Código Penal.” La Disposición adicional decimonovena de la LGT establece que “En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de 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, modificación 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 de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de enjuiciamiento criminal. En relación a las competencias de estas competencias, *Vid.*, CALVO VÉRGEZ,J.(2014) *Las competencias de investigación atribuidas a la Administración tributaria en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública*. Pág.21 y ss

supuestos de delito contra la Hacienda Pública. Una nota quizás de esta premura, es la posibilidad de que la Administración inicie esta vía con independencia de las decisiones que posteriormente adopte el Juez o Tribunal penal en torno a la posible suspensión que solicite el obligado tributario. En este sentido, el artículo 253.1 de la LGT(2015) señala que el plazo voluntario de ingreso sólo comenzará a computarse “*una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente*”, en los términos establecidos en el artículo 255 de la Ley, en el que se dispone que “[U]na vez que conste admitida la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, la Administración Tributaria procederá a notificar al obligado tributario el inicio del período voluntario de pago.” Entendemos por tanto que el legislador establece que, no será la citación²⁴⁵³ que el Juez o Tribunal dirija al obligado tributario la que inicie el cómputo del plazo voluntario de pago, sino que será la notificación que la Administración tributaria practique a éste, una vez que admitida a trámite la denuncia o querrela²⁴⁵⁴, la que ponga marca el inicio del plazo voluntario, lo que nos llevaría a dos situaciones diferentes. La primera, que el obligado tributario reciba la notificación con carácter previo a la citación judicial, con lo que entendemos que, no estando emplazado judicialmente y por tanto sin ser informado de la acusación²⁴⁵⁵, si estuviera disconforme con el inicio de la vía recaudatoria no tendría otra opción que acudir a los medios de oposición dispuestos por el legislador en el artículo 256 de la LGT(2015)²⁴⁵⁶; no obstante el problema que nos

²⁴⁵³ Conforme al artículo 486 de la LECrim “La persona a quien se impute un acto punible deberá ser citada sólo para ser oída, a no ser que la ley disponga lo contrario, o que desde luego proceda su detención.”

²⁴⁵⁴ En este sentido, plantea ANIBARRO PÉREZ,S.(2017) si se ha de considerar suficiente la notificación a la que se refiere el artículo 253.1 de la LGT(2015) “advirtiendo en ella de la apertura del periodo voluntario de ingreso una vez notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela”, o si bien es necesaria una posterior notificación una vez admitida a cualquiera de las anteriores. Op.Cit.Pág.139. Para nosotros, la primera notificación «procede» como medio de finalización y suspensión de las actuaciones en sede tributaria, al objeto de desplegar los efectos pertinentes en cuanto a plazos y prescripción del procedimiento tributario, a la vez de advertencia al obligado tributario informándole de cuando comenzará el plazo voluntario de pago; la notificación señalada en el artículo 255 de la LGT(2015) permite a la Administración notificar la admisión a trámite al obligado tributario, con independencia del momento en que se produzca la citación por el órgano jurisdiccional, entendiéndose que lo que se trata de evitar es que la vía recaudatoria quede supeditada a la efectividad del acto de citación judicial. Como señala PALAO TABOAC(2015) parece que la notificación a la que se refiere el artículo 255 de la LGT(2015) es distinta “a la que se refiere el artículo 253.1, en la que se debe hacer la advertencia de que el inicio del plazo voluntario está supeditado a la admisión de la denuncia o querrela” lo que a juicio del Autor “produce así una duplicidad cuestionable de éste trámite.” Op.Cit.Pág.59,pp.

²⁴⁵⁵ Partiendo de la base de que no es homologable el acto de notificación tributaria de pago, a la citación judicial para ser informado de la acusación. En este sentido el futuro «investigado» no tiene obligación alguna de acudir al Juzgado a efectos de recoger la citación -todavía no recibida-, lo que por otra parte nos lleva a valorar que, a efectos de que la deuda no incurra en apremio, se pretender «invitar» al obligado tributario a acudir a la sede jurisdiccional para ser notificado de la acusación, lo que en algunos casos agilizaría los trámites judiciales.

²⁴⁵⁶ Artículo 256 de la LGT(2015) “Frente a los actos del procedimiento de recaudación desarrollados para el cobro de la deuda tributaria liquidada conforme a lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, solo serán oponibles los motivos previstos en los artículos 167.3, 170.3 y 172.1 segundo párrafo de esta Ley y su revisión se realizará conforme a lo dispuesto en el Título V de esta Ley.” Resolución ante la cual y, conforme

encontramos es que estos motivos de oposición quedan referidos al procedimiento de apremio, por lo cual, o bien el obligado tributario debería de acudir a la solicitud de suspensión, aplazamiento o fraccionamiento previsto en la LGT(2003) y en el RGR(2005) durante el periodo voluntario de pago -cuestión no prevista en el Título VI de la LGT(2015)-, o bien dejar transcurrir este plazo voluntario y, una vez notificada la providencia apremio tratar de motivar su oposición²⁴⁵⁷. Ahora bien, los motivos de oposición al apremio, como se encarga de delimitar el artículo 256 de la LGT(2015) son los recogidos en el artículo 167.3 de la LGT(2003), y en ninguno de estos se encuentra la «falta de citación judicial». La segunda situación se produciría en el caso de recibir la citación judicial antes de haber sido notificado por la Administración tributaria. En este caso, el «investigado» podría solicitar la suspensión incluso antes del inicio del plazo voluntario de ingreso, lo que paradójicamente podría conllevar a la suspensión de un acto administrativo que aún no ha comenzado a desplegar sus efectos. En cualquier caso, es evidente que la sumisión de la cuestión suspensiva a la decisión del Órgano penal, requiere que el «investigado» haya sido informado de la acusación, de modo que la previsión del legislador se orienta a que el obligado tributario se persone en instancias judiciales, de haber sido notificado por vía administrativa antes que judicial, sino quiere que un eventual retraso en su citación puede depararle un incremento de la deuda por los recargos del periodo ejecutivo.

Los trámites de la suspensión, quedan regulados en los artículos 621.bis y 621.ter de la LECrim, conforme al segundo apartado de la Disposición final primera de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. Solicitada la anterior, el Juez o Tribunal “*previa audiencia por el plazo de diez días al Ministerio Fiscal y a la Administración perjudicada*” resolverá mediante un Auto y, en el plazo de diez días, sobre la suspensión solicitada. Si se accede a ésta²⁴⁵⁸, señala el apartado segundo del artículo 621.bis de la LECrim que “*habrá de fijar el alcance de la garantía que haya de prestarse y el plazo para hacerlo, que en ningún caso excederá de dos meses, salvo que concurran las circunstancias señaladas en el apartado 6*”²⁴⁵⁹, la cual deberá -art.621.bis.3 LECrim- cubrir suficientemente²⁴⁶⁰ “*el*

al segundo apartado de la Disposición final tercera de la L.34/2015, de 21 de septiembre, -D.A.10ª de la LJCA- podría ser conocida ante la Jurisdicción contenciosa.

²⁴⁵⁷ Situación en la que no hay que descartar que esta providencia no sea dictada al efecto de que el obligado tributario pueda utilizar los mecanismos de oposición.

²⁴⁵⁸ Establece el artículo 216 de la LECrim que “Contra las resoluciones del Juez de instrucción podrán ejercitarse los recursos de reforma, apelación y queja.” Conforme al artículo 621.bis.7 de la LECrim “Contra los autos que resuelvan la solicitud de suspensión del acto de liquidación cabrá recurso de apelación, en un solo efecto.”

²⁴⁵⁹ Debiendo de tener en cuenta que conforme al artículo 621.ter.1 “La suspensión producirá efectos desde que, dictado el auto a que se refiere el artículo anterior, resulte constituida debidamente la garantía

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”²⁴⁶¹, quedando la suspensión sin efecto de forma automática si -art.621.bis.4 LECrim-, transcurrido el plazo inicial de dos meses ésta no se hubiese formalizado²⁴⁶². Se establece también que -art.621.bis.6 LECrim- 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.*”²⁴⁶³

correspondiente conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en cuyo caso se entenderán retrotraídos sus efectos al momento de su solicitud, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes de éste artículo.”

²⁴⁶⁰ En atención a las posibles actuaciones que la Administración que, conforme a artículo 81 de la LGT(2015) hubiera adoptado, el artículo 621.ter.2 establece que “Si, como consecuencia de las actuaciones desarrolladas por la Administración, hubiesen resultado embargados, bienes o derechos del encausado con anterioridad a la fecha del auto por el que se acuerde la suspensión, dichos embargos mantendrán su eficacia durante el plazo concedido a dicho encausado para formalizar la garantía que cubra las cantidades a que se refiere el apartado 3 del artículo anterior o, en su caso, las que le resulten exigibles al mismo. En todo caso el Ministerio Fiscal o la Administración perjudicada podrán solicitar al Tribunal que se constituyan como garantía a efectos de la suspensión, los embargos ya realizados o derechos reales que puedan constituirse sobre los bienes afectados por los mismos, de considerarse que dichos bienes garantizan de forma más adecuada el cobro que las garantías ofrecidas por el encausado. Particularmente, podrá hacerse tal solicitud cuando la suspensión se hubiese solicitado con dispensa total o parcial de garantías. En el supuesto en que se hubiese acordado la suspensión con dispensa total o parcial de garantías, mantendrán su eficacia los ingresos realizados que hubiesen minorado las cuantías adeudadas, sin que los mismos resulten afectados por la retroacción a que se refiere el apartado 1 del presente artículo.”

²⁴⁶¹ Suspensión que conforme al artículo 621.bis.5 de la LECrim “sólo afectará al procedimiento seguido frente al encausado respecto del que se haya acordado y las actuaciones de cobro dirigidas frente al resto de encausados no se paralizarán hasta que la deuda resulte pagada o garantizada en su totalidad por el obligado tributario.” En este sentido, el voto particular del Informe del CGPJ de 30 de septiembre de 2014, sobre el Anteproyecto de Ley señalaba que “con este apartado 5 se viene a dotar de eficacia la previsión de responsables solidarios del artículo 258 LGT, rechazada en el informe del Consejo, porque viene a instaurar un régimen de solidaridad para el pago -provisional- de la deuda tributaria provisionalmente liquidada con desconocimiento en todo caso del artículo 116 CP y de su apartado 2.” Pág.11. Señala el artículo 116 del CP que “1. Toda persona criminalmente responsable de un delito lo es también civilmente si del hecho se derivaren daños o perjuicios. Si son dos o más los responsables de un delito los jueces o tribunales señalarán la cuota de que deba responder cada uno. 2. Los autores y los cómplices, cada uno dentro de su respectiva clase, serán responsables solidariamente entre sí por sus cuotas, y subsidiariamente por las correspondientes a los demás responsables. La responsabilidad subsidiaria se hará efectiva: primero, en los bienes de los autores, y después, en los de los cómplices.” Como señala PALAO TABOADA,C.(2015) se lleva a cabo “una reconstrucción *ad hoc* de la responsabilidad tributaria” justificada en la Exposición de motivos “como coherente con la finalidad del nuevo sistema”. Op.Cit.Pág.62.

²⁴⁶² El artículo 621.ter.3 de la LECrim establece que “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. 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. 4. 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.”

²⁴⁶³ Señala MARTIN QUERALT,J.(2016) en relación a las disposiciones recogidas por el nuevo Título X bis del libro II de la LECrim que “En el campo de los delitos contra la Hacienda Pública el Juez de lo Penal deberá pronunciarse sobre aspectos que tampoco han venido siendo merecedores de su atención. Y no son

En cuanto a las causas de oposición a las actuaciones de recaudación, como señala ANIBARRO PÉREZ *“tiene su razón de ser en la propia inimpugnabilidad de la liquidación vinculada al delito fiscal”* lo que deja al deudor ante la opción, o bien de pagar en el periodo voluntario de pago, o bien, de no hacerlo, quedar expuesto a que la deuda *“le será exigida en periodo ejecutivo a través de la vía de apremio”* pudiendo oponerse a ésta, a la diligencia de embargo o al acuerdo de enajenación de los bienes embargado²⁴⁶⁴ *“por los motivos legalmente tasados.”*²⁴⁶⁵ En este sentido, la nueva Disposición adicional décima de la LRJCA -introducida por D.F 3ª la Ley 34/2015, de 21 de septiembre- «permite» a la Jurisdicción contenciosa conocer de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones previstas en los artículos 256 y 258.3 de la LGT(2015). En este sentido y por remisión al artículo 167.3 de la LGT(2003), el apartado b) señala como motivo de oposición a la providencia de apremio *“otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación”*, lo que nos remitiría al artículo 165 de la LGT(2003) en el que su apartado segundo establece que *“[E]l procedimiento de apremio se suspenderá de forma automática por los órganos de recaudación, sin necesidad de prestar garantía, cuando el interesado demuestre que se ha producido en su perjuicio error material, aritmético o de hecho en la determinación de la deuda...”*.

A partir de aquí, y no es más que una hipótesis, la complejidad inherente al sistema de desagregación implantado por el Título VI de la LGT(2015) no permite asegurar que las operaciones de cálculo sean precisas en todos los casos, lo que nos llevaría a plantear en que situación quedaría la liquidación vinculada a delito si una revisión económico-administrativa o contenciosa, revelara ante una cuestión recaudatoria que el resultado de ésta, queda afectado de un error material, aritmético o de hecho; cuestión que si bien pudiera ser asimilable a los *“defectos procedimentales”* es posible, que afectara a esta liquidación hasta un punto en que le hiciera perder su posible atractivo penal; o bien y sin llegar a ese extremo aritmético, que la revisión administrativa o contenciosa pusiera en evidencia, que un error material o de hecho hace imposible la propia liquidación vinculada a delito. Si unimos esta hipótesis, a la posible revisión de la liquidación no vinculada a delito, las probabilidades de que una resolución económico-administrativa o contenciosa

fáciles. Repárese en la adopción de medidas cautelares cuando el procedimiento de recaudación se encuentra plagado de embargos -nuevo art. 621 bis de la LECrim- o en la necesaria fijación de los recargos que procederían en caso de ejecución de la liquidación administrativa practicada o en los efectos que produce la retroacción de la suspensión -art. 621 ter LECrim- (...) No va a resultar fácil la tarea que se encomienda al Juez de lo Penal. Un Juez que ya hace mucho dejó de ser la última ratio.” *Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito.* Pág.5

²⁴⁶⁴ Tendiendo en cuenta las previsiones recogidas en el artículo 621.ter.3 de la LECrim, según redacción dada por la Disposición final primera de la L.34/2015, de 21 de septiembre.

²⁴⁶⁵ ANIBARRO PÉREZ,S.(2015) Op.Cit.Pág.149.

ponga en «jaque» las actuaciones de la Administración en los supuestos regulados por el Título VI de la LGT(2015) aumenta de forma considerable, lo que en conjunto podría influir, no solo en el ámbito de la adecuación a derecho de las actuaciones de la Administración, sino en la finalidad recaudatoria que sería la que en primer lugar podría quedar afectada ante una eventual suspensión²⁴⁶⁶, con la consiguiente contradicción de los motivos que han llevado al legislador a adoptar este modelo de actuaciones.

El sistema de recaudación establecido *ad hoc* para dar cobertura a la “liquidación administrativa” no es más que el mecanismo de cierre para adelantar el cobro del importe que la Administración entiende adeudado²⁴⁶⁷ con carácter previo a la finalización del proceso penal, que como señala LOPEZ DÍAZ “*adolece de defectos graves, alguno de los cuales puede afectar a derechos fundamentales de los particulares, como la tutela judicial efectiva o incluso el ne bis in idem*” confiando el Autor en que “*si no es el legislador, al menos los Tribunales acaben reconduciéndolo a los cauces de donde nunca debió haber salido*”²⁴⁶⁸

V.- Síntesis de la conexión entre el procedimiento y el proceso bajo el Título VI de la LGT(2015).

La LGT(2003), en nuestra opinión, vino a establecer una nueva relación entre el procedimiento y el proceso, que si bien requería perfilar algunos aspectos que consolidaran la nitidez con la que la Administración debía desarrollar sus actuaciones, permitía vislumbrar los cimientos de un sistema que con el tiempo podría haber materializado la independencia entre el deber de contribuir y la posible reacción punitiva a que pudieran responder los incumplimientos tributarios más graves. De esta forma, el artículo 32 del RGST(2004) y pese a la distorsión que entendemos causó en el mecanismo de conexión establecido por el artículo 180.1 de la LGT(2003)²⁴⁶⁹, reconocía en cierto modo la

²⁴⁶⁶ Como señala CARRETERO PEREZ,A.(2013) “si se generaliza la suspensión del procedimiento de cobro, de nada servirá la reforma en este punto...” *La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal*. Pág.5

²⁴⁶⁷ En palabras de PALAO TABOADA,C.(2015) “la liquidación vinculada a delito (...) no es en el fondo mas que una estimación administrativa, aunque anómalamente se le dote de fuerza ejecutiva” Op.Cit.Pág.72

²⁴⁶⁸ LOPEZ DÍAZ A.(2015) Op.Cit.Pág.42

²⁴⁶⁹ Coincidimos en con MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2016) cuando afirma, en relación a la recepción del *non bis in idem* en la norma tributaria “el derogado artículo 180 de la LGT, así como su desarrollo reglamentario en el artículo 32 del RGRS , convirtieron en una práctica habitual la suspensión del procedimiento de liquidación en supuestos de delito fiscal, extendiendo incorrectamente el ámbito de aplicación del principio indicado a un procedimiento cuya finalidad escapa a la imposición de sanciones. Deducido por el Tribunal Constitucional el principio *non bis in idem* del artículo 25 de la CE, el mismo no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador⁹ . Así pues, la extensión de la paralización del procedimiento administrativo al procedimiento de liquidación ha venido provocando ciertos problemas, tales como el retraso en el cobro de las deudas tributarias y la conversión de las mismas en la responsabilidad civil derivada del delito, infringiendo determinados derechos y garantías fundamentales del contribuyente.” Op.Cit.Pág.4

posibilidad de que la Administración instruyera de manera independiente el procedimiento de aplicación de los tributos, de aquellas actuaciones reservadas a otro Orden, dirigidas a determinar la antijuridicidad y culpabilidad del presunto delito, así como a establecer la posible responsabilidad derivada de éste. Bajo esta interpretación, que entendemos acorde con la separación de procedimientos regulada en el Ordenamiento tributario, entendíamos posible que la Administración emitiera una liquidación que iniciara la vía recaudatoria, de manera independiente al traslado o remisión de las actuaciones que permitiera a la Jurisdicción penal sustanciar el posible carácter delictivo de los hechos. Sistema que, de haber evolucionado en esta línea, hubiera ofrecido la solución a los problemas que venimos observado desde los primeros capítulos de nuestro trabajo²⁴⁷⁰, y que bajo nuestra interpretación resultaba acorde con los principios y derechos que se trataban de respetar y proteger, a los que entendemos que un sistema fundamentado en una prejudicialidad construida en «falso»²⁴⁷¹, no había conseguido dar respuesta desde la derogación de la LMURF.

El sistema de conexión, que como decimos había tomado una dirección que podría comenzar a resolver algunas de las cuestiones que durante décadas se habían venido planteando, giró sin embargo hacia una cuestión de exclusivo interés recaudatorio, centrando los esfuerzos en conciliar a partir de esta premisa, la actuación de dos Ordenes que se rigen por principios y objetivos muy diferentes.

Los primeros síntomas de este cambio de dirección se comienzan a observar en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, por la que se suprime el trámite de audiencia previo a la remisión de actuaciones -art.180.1 LGT(2003)- al considerarlo un “*privilegio a la delincuencia fiscal*”, expresión que con el tiempo serviría para argumentar -E.M. L.34/2015, de 21 de septiembre- el cobro anticipado de la deuda tributaria presuntamente

²⁴⁷⁰ Que hemos ido concretando a lo largo de nuestro trabajo -entre otros, en el deber de colaboración del contribuyente, frente al deber de información y a la claridad procedimental; el nacimiento de la notitia criminis, frente al derecho a la no autoincriminación; la prejudicialidad tributaria, frente a la liquidación previa al traslado del tanto de culpa; el valor probatorio del expediente administrativo, frente al principio de culpabilidad y al derecho a la presunción de inocencia; la doble investigación administrativa-penal frente al ámbito procedimental del *non bis in idem*, y la doble posibilidad de pronunciamientos administrativos y procesales, frente al principio de seguridad jurídica.

²⁴⁷¹ Si recordamos las palabras del Profesor López Martínez, cuando se refiere a la “prejudicialidad fáctica” establecida por el nuevo Título VI de la LGT(2015), por la que se permite a la Administración “liquidar la deuda tributaria vinculada a delito”, y superponemos su significado a lo sucedido desde la supresión de la LMURF, dejando a un lado la cuestión recaudatoria, observamos como esta “liquidación vinculada a delito” es lo que ha venido practicando la Administración durante más de cuarenta años, por medio de un procedimiento paralelo al de la aplicación de los tributos, que en vez de “liquidación” supeditaba a un “ajuste procesal”, se trasladaba como «informe-denuncia» sujeto a la «decisión jurisdiccional», por lo que el cambio denominativo no altera la «falsa prejudicialidad» que ha gobernado la conexión entre el procedimiento y el proceso hasta la entrada en vigor de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre. *Vid.* LOPEZ MARTINEZ.J(2016) Op.Cit.I.Pág.368-

vinculada a delito al objeto de superar “*el diferente e injustificado trato de favor (...) a quien se constituía en presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública*”, términos uno y otro que como se observa, no presentan otra finalidad más que despejar el camino de las actuaciones de la Administración una vez observados los primeros indicios delictivos, de modo que al amparo de la «presunta culpabilidad» se pretende legitimar unas actuaciones en sede tributaria que, dejando a un lado la verdadera finalidad del procedimiento de aplicación de los tributos²⁴⁷², adelantan a éste las actuaciones de investigación propias de la jurisdicción penal, con el único objetivo de anticipar la acción recaudatoria cuando aún, no se ha determinado con carácter de verdadera exigibilidad la obligación material del presupuesto de hecho observado.

Hasta llegar a este momento, y como hemos venido observando a través de nuestro último capítulo, ha sido necesaria la adopción de una serie de medidas y la modulación de ciertos principios, que han introducido en el mecanismo de conexión entre el procedimiento y el proceso más problemas de los que se intentaban resolver, puesto que para poder justificar esta pretendida actividad recaudatoria, se han tratado de alterar posiciones de los dos ordenamientos que confluyen, que tanto a través de la doctrina como de la Jurisprudencia, se habían conseguido situar bajo un marco de cierta seguridad jurídica.

Los escasos resultados de los primeros intentos de «criminalización de las infracciones tributarias»²⁴⁷³ como solución al fraude tributario, se tratarían de resolver a través de la LMURF, buscando la respuesta punitiva del Ordenamiento penal ante aquellas causas de mayor entidad económica. Si bien este sistema guardaba cierta similitud con el ahora implantado por el Título VI de la LGT(2015), llevaba implícito un problema asociado de doble penalidad, que más que atentar contra el principio *non bis in idem*, impedía a la Jurisdicción penal -por respeto a éste- pronunciarse de forma plena sobre los hechos que eran puestos en su conocimiento. La supresión de este sistema, no midió los efectos que conllevaría eliminar la liquidación previa al inicio del proceso penal, del

²⁴⁷² La comprobación y en su caso regularización la situación tributaria del contribuyente para cumplir el principio contributivo constitucional.

²⁴⁷³ Como señalara GONZALEZ NAVARRO,F.(1962) “El mecanismo sancionador se arbitra para la inhibición del fraude fiscal, para inspirar un saludable temor que vede los propósitos defraudatorios del contribuyente. La dimensión penal de estas sanciones pueden ser elemento decisivo para el logro de las expresadas finalidades” Op.Cit.Pág.550. Para RODRIGUEZ MOURULLO,G.(1974) la criminalización de la infracción tributaria debía responder a dos planteamientos; de un lado “puede ser fruto de la convicción de haber logrado un sistema fiscal merecedor de todos los respetos y, por ello ser la infracción tributaria algo intolerable, merecedora de protección penal”; de otro, la criminalización, “responde a la globalización del fraude, que requiere desencadenar el terror penal para que se satisfagan los tributos.” Op.Cit.Pág.29

mismo modo que obvió abordar con la misma rapidez el verdadero problema²⁴⁷⁴ que originaba las contravenciones que se trataban de evitar, que no era sino la unidad conceptual de procedimiento y de deuda tributaria.

El procedimiento de comprobación e investigación, en el que se integraba la instrucción sancionadora y, el concepto de deuda tributaria, que asociaba todas las posibles manifestaciones derivadas de las actuaciones de regularización, no concebía una disociación de conceptos que permitiera dirigir las actuaciones de cada Orden a las materias que le eran propias, de modo que la imposibilidad de sancionar en sede tributaria aquellas manifestaciones de posible carácter delictivo, concluyó en la paralización del procedimiento en su conjunto²⁴⁷⁵, con lo que la Administración y al carecer de un título con el que poder iniciar las actuaciones recaudatorias, cedería a la Jurisdicción penal la competencia para determinar el importe considerado defraudado, permitiendo la transformación de éste en lo que el Orden penal denomina responsabilidad civil derivada del delito²⁴⁷⁶. No debió ser así, puesto que responsabilidad civil y deuda tributaria no comparten más naturaleza que el daño que pueda causar el retraso de la no percepción de los ingresos exigibles en un momento determinado, circunstancia que no alteraba la naturaleza de crédito tributario autoejecutable por la Administración, lo que, no obstante, durante décadas no se trató de resolver por ésta, más ocupada en facilitar a la Jurisdicción penal la sustanciación de las causas por «delito de fiscal» a través de la práctica de

²⁴⁷⁴ Cuestión que en lo tributario se originó, entendemos, por la progresiva acumulación de funciones y competencias en la Inspección de los Tributos, que concentraría en la emisión de un solo documento la cuestión regularizadora y sancionadora. *Vid.* en este sentido el Apartado VII.II.- de la primera parte de nuestro trabajo en relación a la evolución de las competencias de comprobación y liquidación.

²⁴⁷⁵ Pese a la mixtificación de procedimientos que se arrastraba desde la primera edición de la LGT(1963), no sería la infracción tributaria como tal la que se discutiría en el proceso, sino el delito de defraudación; como tampoco se determinaría en éste la sanción tributaria, sino la multa que correspondiera al delito, y no sería la deuda tributaria la que debiera resultar del proceso, sino la cuota defraudada derivada del delito. Por este motivo entendemos el artículo 77.6 de la LGT(1985-1995) ordenaba el traslado del tanto de culpa una vez estimado que la infracción pudiera ser delictiva, y no cuando la liquidación pudiera serlo. Motivo que llevó a la teoría de la «mutación del título», dado que la Jurisdicción penal no disponía de motivo alguno para paralizar las actuaciones procesales en pro de una posible prejudicialidad devolutiva, desde el momento en no era posible acudir a la Jurisdicción contenciosa sin un previo acto de liquidación tributario. Lo que nos llevó a establecer que el problema de la conversión de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito, no era la «mutación del título» sino la «mutación del órgano liquidador».

²⁴⁷⁶ Traemos aquí de nuevo las palabras de CASADO OLLERO,G.(2008) “fue la Administración tributaria (circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria) y la práctica administrativa la que inicialmente, y sin respaldo legal alguno, determinó que la paralización de la actuación sancionadora (*posterius*) se extendería también a la actuación administrativa de comprobación y liquidación (*prius*), amalgamadas ambas, entonces, en el seno del mismo procedimiento de inspección.” *Op.Cit.*Pág.1598. Con este matiz, recordamos aquí las palabras del Ponente -López Riaño- en el debate parlamentario de la LO de reforma del Código Penal 2/1985, “Los jueces penales españoles podrán entrar en estas cuestiones por varias vías. Una, por la denuncia de los órganos administrativos, *acompañando los expedientes, cuotas liquidadas y sentido final del hecho que se denuncia* o que se investiga criminalmente, pero también por la denuncia de cualquier ciudadano ante hechos que probablemente pueden no ser conocidos de la propia Administración.” BOCGCD, Diario de Sesiones, de 28 de noviembre de 1994. Pág.7993. (La cursiva es nuestra)

actuaciones paralelas en sede tributaria, que al retorno de las competencias liquidadoras y recaudatorias que por un principio de especialidad y complejidad, quedaban atribuidas al ámbito administrativo del Estado.

En esta situación, comienza a germinar la posibilidad de que la Administración participe en el proceso penal, no solo a título de previa instructora, acusación particular, y perito en juicio, sino también en el cobro de la responsabilidad civil derivada del delito.

El primer paso para esta toma de posiciones vendría por parte del legislador ordinario a través de la Disposición adicional décima de la LGT(2003) en la que se estableció que la responsabilidad civil que comprende “*la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora*” sería exigible por el procedimiento administrativo de apremio, para lo que una vez firme la sentencia -o en ejecución provisional- se remitiría testimonio judicial ordenando que se produjera su exacción, quedando por el momento el posible fraccionamiento o aplazamiento del importe a que ascendiera al responsabilidad declarada, como una cuestión de orden judicial²⁴⁷⁷.

Un segundo paso quedaría reflejado en el artículo 305.5 del CP(2010), en el que no se transpone la literalidad de la Disposición adicional décima de la LGT(2003), sino que dando cobertura a la nueva excusa absolutoria por regularización voluntaria del contribuyente, se establece que la responsabilidad civil “*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*”, expresión que, analizada en sentido inverso, permitía deducir que no «mutaría» a responsabilidad civil derivada del delito las deudas tributarias que la Administración hubiera liquidado con carácter previo al inicio del proceso penal, cuestión que, en teoría²⁴⁷⁸, permitía considerar que la Administración y ante presuntas causas de delito contra la Hacienda Pública, podía proceder a la práctica de una liquidación de forma anterior al traslado del tanto de culpa, posibilidad que entendemos que lejos de estar prohibida por la LGT(2003), era previsiblemente lo que el legislador trataba de implantar. Por tanto, a partir de este momento, ya no se establece tan solo la posible «cooperación» de la Administración tributaria en el cobro de la responsabilidad civil -y multa- derivada del delito, sino que se comienza a vislumbrar la posibilidad de que la Administración, no

²⁴⁷⁷ Ciertamente sorpresiva fue la redacción empleada por el legislador ordinario, en la DA 10ª de la LGT(2003) que al emplear los términos “remitirá” y “comunicará”, parecía «ordenar» al Juez o Tribunal penal que le trasladara parte de las exclusivas competencias establecidas en el artículo 117 de la CE.

²⁴⁷⁸ Que encontraba su fundamento en el Proyecto de Ley del año 2007, de reforma del CP(1995), en el que se señalaba que “el objetivo de la reforma es 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.” BOCGCD, N°121/000119, de 15 de enero de 2007.

recaude ésta por cuenta de la Jurisdicción penal, sino que ejerza su facultad de autotutela sobre la liquidación que haya podido practicar de forma anterior al inicio del proceso.

Un tercer paso se produciría por la modificación operada por la LO 7/2012, de 27 de diciembre, por la que el artículo 305 del CP(2012) permite a la Administración “*liquidar de forma separada*” los conceptos y cuantías vinculados con el posible delito, de aquellos otros que no se encontraran vinculados a éste, con la finalidad de que la acción de cobro no quedara paralizada durante el transcurso del proceso, si bien establecía la norma penal que la liquidación vinculada al delito quedaría supeditada al “*ajuste*” que finalmente se decidiera en el proceso penal.

Por su parte, la Administración tributaria ya había ido tomando posiciones en un sistema que había sido impulsado desde sus propias instancias, puesto que las reformas operadas en la norma penal desde la LO 6/1995, de 29 de junio, no son más que la adecuación del tipo penal a la finalidad recaudatoria de la Administración²⁴⁷⁹. Así, la LGT(2003) ya había previsto la adopción de medidas cautelares aunque -art.81.4- “la deuda tributaria no estuviese liquidada pero se haya comunicado la propuesta de liquidación”, al igual que cuando -art.81.7- “se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito”, posición que se refuerza a través de la Disposición adicional decimonovena de la LGT(2003)²⁴⁸⁰, por la que se le conceden a la Administración competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y que será complementada conforme a los apartados 5 y 8 del artículo 81 de la LGT(2015)²⁴⁸¹.

Situadas las modificaciones normativas previas al desarrollo que, de lo dispuesto por la norma penal practicaría a nivel reglamentario el Título VI de la LGT(2015), no

²⁴⁷⁹ Cuyo origen situamos en las primeras modificaciones operadas por la LGT(1985) en relación a los recargos por declaración fuera de plazo, la Disposición adicional 14ª de la L.18/1991, de 6 de junio, la Disposición adicional décima de la LGT(2003) y el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo.

²⁴⁸⁰ Introducida por la L.7/2012, de 29 de octubre, 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. Modificada posteriormente por el apartado dieciocho del artículo primero, de la L.34/2015, de 21 de septiembre.

²⁴⁸¹ Señalan estos apartados “5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.(...) 8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena. Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse 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.”

resulta precipitado afirmar que el legislador orgánico, vista la deriva tomada por el legislador ordinario, no tratara de anticiparse a la evolución de la norma tributaria, supeditando la práctica de una liquidación previa al proceso²⁴⁸², a un “ajuste” en sede penal, de modo que ante un presunto delito contra la Hacienda Pública no quedara relegada de nuevo la Jurisdicción penal a una condición objetiva de procedibilidad, que por este motivo facilitara la implantación de una prejudicialidad devolutiva, al ser previsible la existencia de una liquidación que resolviera aspectos hasta ahora reservados por la Jurisprudencia al Juez penal durante el proceso. En este mismo sentido, no se debe descartar que la Administración aceptara este “ajuste” siempre y cuando, pudiera iniciar las actuaciones recaudatorias con carácter previo a la finalización del proceso, eso si, con sujeción a la decisión que el Juez o Tribunal ordenara en relación a la posible suspensión²⁴⁸³.

En este marco de exigida coordinación entre las actuaciones de dos Administraciones distintas sobre unos mismos hechos, la conexión entre el procedimiento y el proceso, de acuerdo con las disposiciones del Título VI de la LGT(2015), procederá atendiendo a las siguientes reglas:

Primera.- La apreciación de indicios de delito, en el transcurso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, no paraliza la instrucción de éste, que “podrá” continuar hasta su fase de liquidación. Una vez practicada ésta, la acción de cobro por parte de la Administración no se paralizará por el inicio del proceso penal dirigido a establecer la posible naturaleza delictiva de la cuota presuntamente defraudada²⁴⁸⁴.

²⁴⁸² *Vid.* en este sentido el Apartado V.III.- de la Quinta Parte de nuestro trabajo.

²⁴⁸³ Lo que nos haría plantear si, el procedimiento establecido en el Título VI de la LGT(2015) es realmente un procedimiento para la aplicación de los tributos en situaciones de presunto delito contra la Hacienda Pública, o si es un apéndice procedimental de la Jurisdicción penal en sede tributaria, en el que le está permitido a la Administración desplegar las competencias de los órganos penales con la única finalidad pre-instruir una causa, que permita alcanzar el objetivo recaudatorio. De ser esto así, el Título VI de la LGT(2015) no solo debería incorporar las previsiones que por ahora contiene, sino que con carácter inmediato debería de incorporar todos y cada uno de los principios que informan el proceso penal, puesto que el contribuyente, desde el momento en que se advierte el indicio, automáticamente pasa de ser obligado tributario a ser «investigado» en sede de la Inspección de los Tributos. Como señala MARTINEZ MUÑOZ, Y.(2016) en atención a los principios legalidad, tipicidad, responsabilidad, proporcionalidad y no concurrencia “consideramos que las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos regulados en el Título VI de la LGT, en la medida en que constituyen la antesala de un enjuiciamiento penal, adquiriendo en consecuencia cierta finalidad represiva de la conducta del contribuyente, deben suponer un justo balance entre el respeto de los derechos de los obligados tributarios y el ejercicio de una potestad administrativa destinada al cobro de aquellas deudas tributarias de más elevada cuantía.” Op.Cit.Pág.2

²⁴⁸⁴ La regla general establecida en el artículo 250 de la LGT(2015), no es muy diferente a la posición que venimos defendiendo a lo largo de nuestro trabajo, desde el momento en que la deuda liquidada por la Administración, no es más que la expresión de la regularización de la situación tributaria del contribuyente a través de un procedimiento de aplicación de los tributos, siendo el ámbito subjetivo de los motivos que llevan a la regularización los que en principio determinan que la posible reacción sancionadora tributaria, haya de aquietarse a una decisión previa de la Jurisdicción penal.

De acuerdo a lo establecido en el artículo 250.1 de la LGT(2015), el motivo principal por el que se debe producir la conexión entre el procedimiento y el proceso, no procede por tanto de la liquidación que la Administración practique, sino del indicio de delito observado en el transcurso de la instrucción tributaria²⁴⁸⁵. De esta forma la liquidación, no es más que una prerrogativa que ahora se le confiere a la Administración que podrá ejercitarla de manera anterior o posterior al traslado del tanto de culpa, puesto que, pese a la finalidad recaudatoria que se pretende, el delito contra la Hacienda Pública permanece como una cuestión de competencia exclusiva de la Jurisdicción penal, a la cual se le debe dar conocimiento -art.262 LECrim- “*inmediatamente*” una vez observada la “*noticia*”.

Segunda.- La Administración tributaria una vez apreciados indicios de delito, pasará el tanto de culpa o remitirá las actuaciones, «sin practicar» una liquidación en tres supuestos:

- a) Cuando la tramitación de la liquidación pueda ocasionar la prescripción del delito, de acuerdo con los plazos previstos en el artículo 131 del CP.
- b) Cuando de la investigación o comprobación no puedan determinarse con exactitud el importe de la liquidación, o no sea posible atribuirla a un obligado concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pueda perjudicar de cualquier forma la comprobación o investigación de la defraudación.

Los anteriores, vienen a ratificar nuestra anterior afirmación. Lo importante no es la liquidación que la Administración pueda practicar, sino el indicio administrativo advertido; por lo que, cualquier circunstancia que pueda afectar al normal desarrollo del proceso penal, será causa suficiente para prescindir de la prerrogativa concedida. Por estos motivos también, entendemos que el artículo 251.2 de la LGT(2015) viene a establecer el no inicio del procedimiento administrativo –o la suspensión- , puesto que no es competencia de la Administración «indagar el indicio» para practicar la liquidación, sino «practicar la liquidación» advertido el indicio, por lo que si, pese a la advertencia del inicio, concurren alguno de los supuestos anteriores, la Administración debe abstenerse de practicar liquidación alguna y proceder con el traslado o remisión de las actuaciones.

Tercera.- La Administración, no procederá con el traslado o remisión de la actuaciones, si conforme al artículo 252 de la LGT(2015) considera que el obligado tributario ha regularizado su situación tributaria, antes de que se le hubieran notificado el inicio de las actuaciones de comprobación e investigación, o en ausencia de éstas, cuando la estime regularizada antes de la interposición de denuncia o querrela, o del inicio de

diligencias por parte del Juez de instrucción o del Ministerio Fiscal. Lo que como ya advertimos en su momento, no significaba más que trasladar a la Administración tributaria la competencia para decidir «cuando» las actuaciones debería ser trasladadas a la Jurisdicción penal, que por otra parte podría ser utilizado como medio de coacción para obtener la satisfacción del crédito tributario por parte del obligado tributario.

Cuarta.- Observado el indicio durante el transcurso del procedimiento tributario, sin que se produzcan ninguna de las anteriores situaciones y circunstancias -art.251 y 252-, la Administración «podrá» practicar una propuesta de liquidación, que será notificada al obligado tributario, para que en plazo de quince días manifieste cuanto considere pertinente. Transcurrido este plazo se dictará una liquidación administrativa que será trasladada a la Jurisdicción penal o remitida al Ministerio Fiscal, quedando finalizado el procedimiento administrativo.

Si de las actuaciones de comprobación e investigación, es posible que resulten elementos afectados y no afectados por el indicio de delito, la Administración podrá cuantificar en dos liquidaciones diferentes la cuota vinculada y la no vinculada. Esta regla se ha de poner en relación a los supuestos contemplados en el artículo 251.1 de la Ley, de modo que, si para alcanzar esta separación se incurren en cualquiera de éstos, el traslado o remisión de las actuaciones se deberá realizar sin proceder a separación o distinción alguna. De esta forma y si bien el artículo 253.1 de la LGT(2015) parece supeditar el traslado del tanto de culpa a la práctica de la liquidación vinculada al delito, esta interpretación sería contraria a lo dispuesto en el artículo 250.1 de la Ley, que declara expresamente el traslado o remisión por motivo del indicio, y no por motivo de la liquidación que se practique como consecuencia de éste.

Quinta.- Una vez que conste admitida a trámite la denuncia o querrela, comenzará el plazo voluntario de pago de la liquidación vinculada a delito. No obstante lo anterior, y por voluntad del legislador, no es la admisión procesal la que activa el inicio de este plazo, sino que su constatación es lo que permite que éste se inicie. De esta forma debe la Administración -art.255 LGT(2015)-, pese a la supuesta activación automática que parece desprenderse del artículo 253.1 de la LGT(2015), notificar al obligado tributario esta circunstancia, por lo que entendemos que la fase de recaudación no comenzará hasta que, conforme a las reglas de notificación dispuestas en la norma tributaria -y administrativa general en su caso-, esta circunstancia sea debidamente puesta en conocimiento del obligado tributario. Dicho de otra forma, los periodos y acciones de recaudación se iniciarán siempre que la Administración, una vez constatada la admisión, haya decidido -y haya podido- notificar esta circunstancia al obligado tributario, lo que por otra parte no se

encuentra vinculado con la citación judicial que el «investigado» reciba, ni en su caso con la tramitación de la suspensión que éste solicite ante el órgano jurisdiccional.

Situadas la actuaciones que la Administración «podrá» practicar conforme a lo dispuesto por el Título VI de la LGT(2015), debemos concretar las actuaciones que el obligado tributario podrá o no realizar, durante el transcurso de éstas o bien a su finalización.

En primer lugar y, en relación a su participación en el procedimiento de comprobación e investigación en el que se advierte el indicio delictivo, su obligación de colaboración debería permanecer intacta pese a la posible dirección que tomaran las actuaciones, recordando que, nos encontramos en un procedimiento para la aplicación de los tributos, y en su caso de regularización. A partir de aquí, la advertencia por parte de la Administración de la posible práctica de una liquidación con vinculación a delito no tiene porqué producirse de manera anterior al trámite de alegaciones, o en su caso a la comunicación que, con efectos a la suspensión y prescripción que afecten al procedimiento, reciba informándole del traslado de las actuaciones. Esto será así, siempre y cuando la Administración no requiera del obligado tributario más información que la que por Ley está obligado a aportar al procedimiento²⁴⁸⁶, de acuerdo a lo establecido en la norma tributaria para el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales. No será así, cuando la Administración necesite, para la práctica de la liquidación, o para justificar de la imposibilidad de formular ésta, una colaboración del contribuyente que le pueda procurar su autoincriminación en un posible proceso por delito contra la Hacienda Pública²⁴⁸⁷.

En este sentido y, dado que el Título VI de la LGT(2015) parece adelantar al procedimiento de comprobación e investigación, lo que bajo el artículo 180 de la LGT(2003) el RGGIT(2007) y el RGST(2004), se instruía conforme a las reglas y principios del procedimiento sancionador, podría llegar a interpretarse que la Administración ha adquirido competencias de investigación en relación al indicio delictivo

²⁴⁸⁶ Como señala LOZANO SERANO,C.(2015) “existe un claro mandato legal que provoca que los datos contables y su justificación -como los registros fiscales de profesionales- no puedan considerarse producidos por la voluntad del sujeto, sino que existen con independencia de ella y por voluntad de la ley, por lo que la exigencia de su aportación a un procedimiento tributario, incluso sancionador, no puede considerarse obligación de declarar contra sí mismo”. Op.Cit.Pág.13

²⁴⁸⁷ En este caso, coincidimos con LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) cuando afirma que cambia por completo “la propia naturaleza del procedimiento de regularización, puesto que a partir de dicho instante, se altera su teleología y los propios derechos y deberes de los obligados en el procedimiento. El alcance de la mutación de la naturaleza del procedimiento de regularización tras la aparición de la noticia criminis, dependerá, claramente, de como se hayan diseñado las relaciones entre la instrucción del procedimiento y la del proceso.” Op.Cit.II.Pág.383.

advertido en fase de regularización. Lejos de esto, entendemos que, la Administración debe dirigir sus actuaciones -una vez advertido el indicio- a practicar la liquidación que en su caso proceda -o pueda proceder-, siendo el indicio precisamente lo que marque a partir de ahora el momento en que deba proceder la conexión entre el procedimiento y el proceso. De esta forma, y como antes señalamos, la liquidación se practicará pese al indicio, y no por motivo de este, o una vez que es posible su concreción, dado que de no ser así, las situaciones previstas en el artículo 251.1 de la LGT podrían producirse, no por circunstancias ajenas a la Administración, sino por motivo de las actuaciones que tratara de realizar de forma paralela a lo que la norma penal le permite, que no es otra cosa que practicar una liquidación en aquellos casos en los que ésta «pueda» ser practicada sin incurrir en una usurpación de competencias de investigación jurisdiccional, y lo que es más importante, sin vulnerar los derechos del obligado tributario.

En segundo lugar, en relación a los posibles defectos procedimentales que hayan podido producirse durante la sustanciación del procedimiento de comprobación e investigación, así como en las actuaciones para la liquidación vinculada a delito, el contribuyente no podrá acudir a la revisión administrativa o contenciosa, de forma anterior a la conclusión del proceso penal²⁴⁸⁸. No obstante, nada impide al contribuyente acudir a la vía revisora por motivo de la liquidación tributaria desagregada, lo que no limita su derecho a solicitar por esta vía la revisión, no de la “*liquidación administrativa*”, sino de las actuaciones de la Inspección en relación a la individualización de los elementos, deducciones, compensaciones, reducciones y descuentos que se hayan practicado para establecer la liquidación no vinculada a delito, que de forma indirecta no se ha de descartar que afecte a la vinculada a delito. Por otra parte y dentro de estas posibilidades, si bien el legislador se ha encargado de cercenar el posible acceso de la liquidación a la Jurisdicción contenciosa, no por esto se le impide al obligado tributario acudir a la vía jurisdiccional en defensa de sus derechos fundamentales, una vez que existe un acto administrativo que decide sobre el fondo del asunto²⁴⁸⁹.

²⁴⁸⁸ Con expresa remisión al artículo 253 de la LGT(2015) señala la AP de Cádiz en Sentencia de 6 de marzo de 2017 -Pte. Martín Fernández M.L., EDJ 2017/766638 FDº1, “tales irregularidades vician el procedimiento administrativo pero no tienen afectación al proceso penal”, para reiterar en el apartado H) del mismo FDº que “Si ha habido irregularidades en el procedimiento administrativo tendrán sus consecuencias en el mismo y no afectan en ningún caso al proceso penal.”

²⁴⁸⁹ Una cosa es que se comentan defectos -art.254 LGT(2015)- durante “la tramitación administrativa”, y otra es que se comentan defectos procedimentales en el desarrollo del procedimiento administrativo; puesto que de homologar “tramitación” y «procedimiento» bajo el signo de los “defectos” nos conduciría no ante una «liquidación impune» sino ante un «procedimiento impune», por lo que la Administración podría valerse de cualquier medio y de vulnerar cualquier derecho con el propósito de practicar una liquidación, que le permitiera iniciar el procedimiento de recaudación.

Posibilidades de revisión a las que el obligado tributario también podrá acudir, en situaciones en las que se haya iniciado el procedimiento de apremio -art.256 de la LGT(2015)-, opción que puede ser, ante las trabas impuestas a cualquier posible revisión económica-administrativa y contenciosa de la “*liquidación administrativa*”, la que puede ejercer el contribuyente ante la premura recaudatoria de la Administración, desde el momento en que si bien, un Tribunal económico-administrativo o contencioso no podrá entrar a resolver sobre la cuota resultante de la “*liquidación administrativa*”, si podrá establecer que el procedimiento de apremio se debe suspender, e incluso ordenar retrotraer, en el caso de que el obligado tributario demuestre que -art.165.3 de la LGT(2003)-, la cuota que se pretende recaudar adolezca de errores aritméticos, materiales o de hecho.

En consecuencia de cuanto hemos analizado a lo largo del último capítulo de nuestro trabajo, entendemos que la regulación establecida por el Título VI de la LGT(2015) no es más que el intento de conjugar la aplicación simultánea de las competencias atribuidas a los órganos de dos Administraciones distintas del Estado, de modo que el procedimiento tributario de comprobación e investigación, una vez advertida la sospecha o indicio delictivo, puede ceder su naturaleza hasta quedar transformado en una antesala del proceso penal en el que se decidirá el “*ajuste*” de una cuota que ya le viene calificada como delictiva²⁴⁹⁰.

De esta forma, pese a poder pensar que estamos asistiendo al nacimiento de un nuevo procedimiento creado *ad hoc* para la Administración tributaria²⁴⁹¹ para la pre-instrucción penal de las causas por delito contra la Hacienda Pública en sede tributaria, éste no es más que el procedimiento *ad intra* que la Administración tributaria ha venido desarrollando desde hace décadas que, compartiendo la génesis y prerrogativas del procedimiento de aplicación de los tributos, quedaba activado a partir de la discrecional apreciación indiciaria de los órganos de la Inspección de los Tributos. Por tanto, lo que venía siendo una «costumbre», paso con carácter reglamentario a ser un apéndice del procedimiento sancionador tributario al amparo ahora de la excusa recaudatoria, ha terminado por ser reconocido con rango de Ley, lo que por mucha vocación codificadora

²⁴⁹⁰ En palabras de TEJERIZO LÓPEZ,J.M.(2016) “el problema que subyace en las normas ahora aprobadas es la necesidad o no de priorizar un sector del ordenamiento jurídico frente a otro o, si queremos utilizar una expresión más técnica, el reconocimiento o no de la prejudicialidad a favor de un determinado sector del ordenamiento jurídico.” Op.Cit.Pág.2

²⁴⁹¹ Como señala la Exposición de Motivos de la L.34/2015, de 21 de septiembre (IV) “...a cuyo efecto se regula un procedimiento específico que, manteniendo la estructura del procedimiento de inspección actualmente regulado en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en cuanto a su inicio y tramitación, incorpora significativas modificaciones en la fase de terminación...”

que tenga y como último escalón, no restaría más que incorporarlo a una norma de carácter orgánico, que en resumidas cuentas, no es sino el procedimiento debidamente regulado, tanto por la LECrim como por el Código Penal para la persecución de los delitos.

Desde otra perspectiva, consideramos que los aspectos ligados a la liquidación y recaudación, tal y como quedan contemplados en el Título VI de la LGT(2015) tendrán ciertos problemas de aplicación, a partir de que el contribuyente, ahora, si conoce tanto las actuaciones que la Administración va a desarrollar una vez advertida la sospecha o indicio, como los efectos que pueden derivar de estas actuaciones. Por tanto, lo que hasta ahora permanecía oculto con el propósito de obtener la información que permitiera la práctica de un informe en el que se detallara el importe y motivos por los que la Administración consideraba consumado el delito contra la Hacienda Pública, permite al contribuyente optar por declinar cualquier colaboración en un procedimiento dirigido en exclusiva a liquidar una cuota vinculada a delito, pues en defensa de sus derechos a la presunción de inocencia y a la no autoincriminación²⁴⁹², que quizás le resulte más aconsejable acudir a la Jurisdicción penal poniendo en conocimiento de ésta el indicio advertido por la Administración. En esta lógica, y con tal proceder se evitaría, la práctica de una liquidación previa al proceso, que no solo le obligaría a atender la posible imputación delictiva, sino a tener que dirigir su atención a las actuaciones recaudatorias iniciadas a partir de ésta.

²⁴⁹² A menos que, y como demanda LOPEZ MARTINEZ,J.(2016) se regulase con precisión “en primer lugar, las implicaciones que en el regularizador tributario ha de tener el derecho a ser informado; en segundo término, la operatividad, en el procedimiento, y en el proceso, del derecho a no autoinculparse; y, como corolario de todo lo anterior, la incidencia y su modulación, en ambas instrucciones, de los principios de culpabilidad y presunción de inocencia.” Op.Cit.Pág.383. Situaciones ante las que entendemos, la colaboración del contribuyente en el procedimiento de regularización no sufriría riesgo alguno que violentara sus derechos de cara a un futuro proceso penal. En el mismo sentido señala MARTINEZ MUÑOZ,Y.(2016) que “la Ley 34/2015 ha creado un modelo en el que se produce un paralelismo entre el procedimiento administrativo y el penal, con el fin de no paralizar la liquidación y cobro de la deuda tributaria, y que puede afectar a ciertos principios y derechos fundamentales” por lo que las garantías procedimentales “debería trasladarse asimismo al procedimiento descrito en el nuevo Título VI de la LGT para asegurar la protección del derecho a no declararse culpable que corresponde al ciudadano en aquellos procedimientos con una finalidad represiva.” Op.Cit.Pág.8. ESPEJO POYATO,I.(2015) afirmaba en su análisis del Proyecto de reforma que “el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente deben impregnar la situación jurídica de quien es objeto de un investigación criminal.” Op.Cit.Pág.31

CONCLUSIONES.-

Nuestra investigación sobre lo acontecido en un ámbito temporal que abarca cerca de doscientos años en la evolución normativa de las actuaciones de la Administración tributaria ante situaciones por delito contra la Hacienda Pública, requiere una exposición cronológica que permita evaluar los distintos problemas que hemos ido advirtiendo durante distintas etapas normativas analizadas, hasta culminar con una exposición de los que pensamos pueden concurrir a partir de la nueva regulación normativa recogida en el Título VI de la LGT(2015)

La conexión entre el procedimiento y el proceso, desde la primeras Leyes penales especiales (1830-1852) hasta que el Código Penal de 1870 incluyera de nuevo el delito de defraudación, tenía como particularidad que la Administración estaba supedita a la naturaleza penal de los ilícitos contributivos, por lo que -en la mayoría de los casos- no podía desplegar su competencia sancionadora a menos que el Juez penal descartara previamente la naturaleza delictiva del ilícito, si bien, los trámites previos de investigación y determinación del importe de la defraudación eran competencias exclusivamente atribuidas a la Administración del ramo, de forma que la Jurisdicción penal decidía la culpabilidad y responsabilidad del sujeto, a partir del resultado que fuese determinado en el expediente administrativo que se le trasladaba. Por tanto, ya desde los primeros orígenes a los que nos hemos remontado, era posible observar como la Jurisdicción penal, dependía de una previa actuación administrativa que estableciera el resultado económico de la presunta defraudación, de forma anterior a la posible reacción punitiva que pudiera corresponder.

Desde el Código Penal de 1870 hasta la entrada en vigor de la LMURF, la conexión entre el procedimiento y el proceso partiría a nuestro juicio del error de considerar que la infracción era anterior y necesaria al delito, de modo que la reacción de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado se presentó como una extensión del sistema sancionador tributario, a partir de que el competente funcionario considerase que la ocultación de bienes e industria, en su presencia, lo fuera con la intención de eludir el pago de los tributos. Lo anterior llevaba aparejadas dos condiciones ineludibles para que la Jurisdicción penal pudiera tener acceso al conocimiento de estas causas, como un lado era el inicio del procedimiento tributario mediante el requerimiento del competente

funcionario, y de otro, la apreciación subjetiva de éste sobre la posible participación de los elementos del tipo delictivo en la infracción tributaria. Si bien los anteriores eran problemas que identificábamos en el ámbito procedimental de la conexión, el problema que se observaba -con origen en la etapa anterior- en relación al contribuyente, provenía de la competencia atribuida a la Administración para establecer «cuando» la ocultación podía tener relevancia delictiva, lo que en la presente etapa y, bajo un sistema tributario de liquidación sobre los datos y manifestaciones aportados por el contribuyente al procedimiento, conllevaba a la posible acusación de éste por delito de defraudación, en base a su propia colaboración.

La reforma operada por la LMURF, con el propósito inicial de utilizar la «amenaza penal» como remedio al fraude tributario que el sistema sancionador administrativo no había conseguido a lo largo de cien años, trataría de devolver a la Jurisdicción penal las competencias para la sustanciación de las causas más graves de defraudación. Esta reforma alcanzó a dos aspectos diferentes del «delito fiscal»: por una parte quedaron determinados los elementos que permitían tipificar el incumplimiento del «deber de ingreso» como delito y, por otro, quedaría establecido el «momento» en que la Administración debía dar traslado del expediente administrativo a la Jurisdicción penal.

Con anterioridad a la instauración del nuevo tipo penal, la Inspección de los Tributos, y como principal órgano administrativo que debía impulsar la conexión entre el procedimiento y el proceso, había experimentado una constante atribución de competencias, que culminaron con residenciar en sede del procedimiento de comprobación e investigación tanto las labores de regularización de la situación tributaria del contribuyente, como las de imposición de sanción a que debieran responder las infracciones observadas, actuaciones de las que resultaba una liquidación en la que tenían cabida todos conceptos que integraban la deuda tributaria. Una vez finalizado el procedimiento, y de resultar de éste un importe igual o superior al requerido por el tipo delictivo, la Administración debería trasladar las actuaciones a la Jurisdicción penal a efectos de que fuera sustanciada la posible naturaleza defraudadora de la infracción. No obstante, el simple incumplimiento del deber contributivo no era motivo suficiente para merecer su tratamiento procesal, siendo necesario que la infracción reuniera alguno de los requisitos subjetivos del tipo penal, que en particular quedaba establecido por la especial intensidad volitiva con que el sujeto hubiera tratado de eludir la obligación material de pago. La determinación *a priori* de estos elementos subjetivos, contribuyó a mantener en sede de la Inspección de los Tributos la competencia para discernir cuando una infracción

tributaria debería ser puesta en conocimiento de la Jurisdicción penal, si bien y, a diferencia de la etapa anterior, el legislador había dispuesto un catálogo de supuestos en la norma penal, que unidos a la cuantía como elemento objetivo del delito, permitirían identificar la posible naturaleza delictiva de la infracción.

Bajo estas circunstancias se producirían dos actuaciones por parte de la Administración que serían necesarias para proceder a la conexión: la primera respondía al procedimiento tributario de comprobación e investigación en el cual quedaría regularizada y sancionada la situación tributaria del contribuyente; la segunda consistía en la valoración que la Administración realizaba en relación a la posible concurrencia de los elementos del tipo penal, valoración que se sustanciaba de forma simultánea al desarrollo y conclusión de las actuaciones tributarias de comprobación e investigación, sin que existiera obligación alguna de comunicar al contribuyente la posible trascendencia penal del resultado de las actuaciones. Esta falta de comunicación, puede observarse en el simple detalle de que el «informe» que debiera acompañar al expediente administrativo de traslado, era emitido con posterioridad a que la liquidación hubieran adquirido firmeza. Esto supone de una parte que el contribuyente no tendría conocimiento de los motivos por los que la Administración había alcanzado esta convicción y, de otra, que la revisión administrativa y en su caso contenciosa a que hubiera sometido el contribuyente el resultado de las actuaciones tributarias, tampoco se hubiera sustanciado teniendo en cuenta este «informe», por lo que los Tribunales entonces competentes, a la hora de emitir una resolución -previa al proceso- no habrían tenido acceso a la información completa de las actuaciones practicadas en sede administrativa.

En esta etapa identificábamos como principal problema procedimental, una vez que la liquidación había adquirido la firmeza pertinente, la persistencia de un elemento subjetivo de conexión, por motivo de la «estimación» que la Administración tributaria realizara en base a los elementos del tipo delictivo, tras establecer que la cuantía alcanzaba o superaba el ámbito objetivo de éste. Unido al anterior y, como problemas procesales, se observaba, en primer lugar, una cuestión punitiva hasta ahora inédita en estas situaciones - ante la ausencia de procesos penales por este delito-: la posibilidad de que un pronunciamiento de la Jurisdicción penal conculcara el principio *non bis in idem* al imponer una condena, sobre unos hechos que ya habían sido sancionados en sede tributaria, problema, al que se le debía sumar, que la Jurisdicción penal seguiría viendo limitada su intervención ante supuestos de delito fiscal, a una necesaria liquidación previa que la Administración practicara. Como problemas en relación al contribuyente, bajo la

LMURF, identificábamos, la unidad de procedimiento de regularización y sancionador que, junto al concepto unitario de deuda tributaria, se mantenía en la norma tributaria, la ausencia de claridad durante el desarrollo del procedimiento tributario que precedería al traslado de las actuaciones, con la consiguiente limitación de derechos del contribuyente y los riesgos de autoincriminación del contribuyente, al utilizar la Administración los datos que éste facilitaba para la regularización de su situación tributaria, para confeccionar el «informe» que debía expresar los motivos de la estimación delictiva.

En relación a este último problema identificábamos una serie de actuaciones de la Administración, que serían desarrolladas de forma paralela al procedimiento de comprobación e investigación tributario, una vez observado en éste la posible concurrencia de elementos delictivos, que vendría determinadas por Circulares, Instrucciones y Órdenes, unas de carácter informativo y otras de carácter interno, que entre otras circunstancias atendían a: significar la importancia de las pruebas practicadas en el expediente administrativo -Circular 2/1978 de 20 de abril, de la Fiscalía del Tribunal Supremo- que si bien no vinculaban a los Tribunales, constituían la pieza fundamental de la instrucción; a la necesidad de hacer constar en diligencia -Instrucción 2/1980, de 15 de octubre, de la Inspección Central- la negativa u obstrucción a la labor inspectora, así como a las anomalías sustanciales en la contabilidad, sin que se hicieran constar por el actuario apreciaciones, opiniones o juicios de valor; a la expresa ocultación al contribuyente -Circular de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de abril de 1982- de los trámites previos a la denuncia de los hechos a la Jurisdicción penal; y, al especial seguimiento del ánimo de defraudar -Orden Ministerial de 7 de enero de 1985- que a juicio de los servicios de inspección concurrían en las actuaciones.

Con la premisa del escaso traslado de causas por delito fiscal, la LO 2/1985, de 29 de abril, de reforma del Código penal, suprimiría el requisito en consecuencia exigido por la LMURF para conectar el procedimiento y el proceso, lo que tratándose de resolver una cuestión estadística, a la vez que un problema de doble imposición sancionadora, se propició la aparición de tres de los principales problemas que en adelante resultarían de las relaciones entre la Administración y el contribuyente, al igual que entre la Administración y la Jurisdicción penal: primero, determinar el momento en que la Administración debería paralizar sus actuaciones y proceder con el traslado del tanto de culpa; segundo, delimitar el órgano competente para concretar el importe de la deuda a que obedecía la defraudación; y tercero, la pérdida de las facultades de la Administración para recaudar el importe a que

ascendía la deuda tributaria eludida por el contribuyente, una vez sentenciado su carácter delictivo.

En relación al primero de los problemas, eliminada la firmeza de las actuaciones como requisito de conexión, la Administración ya no debería continuar sus actuaciones hasta concluir la fase sancionadora una vez que advertía la sospecha o indicio delictivo en el transcurso del procedimiento tributario, desde el momento en que por preferencia de la Jurisdicción penal ante causas de posible delito, se impedía a la Administración ejecutar estas facultades de autotutela en tanto no existiera un pronunciamiento judicial. Así, el artículo 77.6 de la LGT(1985) vino a establecer el traslado del tanto a culpa, una vez que la Administración considerase que las infracciones pudieran ser constitutivas de delito. Si bien el precepto tributario quedaba referido a las infracciones, la Administración y, debido a otro de los problemas que se arrastraban de otras etapas normativas anteriores -unidad procedimental y deuda tributaria- no entendió o no consideró apropiado entender, que pese al resultado que de forma unificada arrojaba la instrucción conjunta de la regularización y de la reacción sancionadora, ésta última no sería una cuestión a valorar en sede procesal, dado que lo que en ésta se sustanciaría no sería la calificación de una infracción tributaria sino la tipificación de un delito de defraudación, al igual que el importe de la sanción que se integrara como deuda tributaria, no sería un concepto que quedara sometido al debate procesal, en el cual la consecuencia punitiva se establecería en forma de multa. Pese a estas diferencias no obstante la Administración por la vía de los hechos, acabaría por paralizar el procedimiento tributario en su conjunto sin emitir una liquidación de la deuda tributaria presuntamente defraudada.

Aquí aparecía de nuevo otro de los problemas que se venían arrastrando desde otras etapas anteriores: la participación del contribuyente en un procedimiento administrativo que podría conllevar a una denuncia por «delito de defraudación tributaria». En esta etapa sin embargo, la posible autoincriminación del contribuyente comienza a despertar mayor interés al observado bajo la vigencia de la LMURF, en la que el traslado del tanto de culpa se producía una vez finalizada la instrucción tributaria, y firme la liquidación practicada, siendo competente la Jurisdicción contenciosa para la revisión de las actuaciones de la Administración, con carácter previo al proceso penal.

De esta forma se empieza a plantear que, si bien la Administración no va a concluir sus actuaciones con la emisión de una liquidación, de alguna manera ha debido tener acceso a los datos necesarios, no solo para cuantificar el importe que consideraba defraudado, sino también para poder establecer el ámbito subjetivo del presunto delito,

aunque lo fuera a título de sospecha. Por tanto, y manteniendo el problema de la ausencia de claridad procedimental, que como ya observamos quedaba relegado ante la instrucción de un procedimiento paralelo, se comienza a advertir que el deber de colaboración exigido con la finalidad de hacer operativo el deber de contribuir, en situaciones de posible delito de defraudación tributaria, no se prestaba para una posible regularización tributaria sino para la pre-instrucción en sede de la Inspección de los Tributos de un posible delito, donde la colaboración del contribuyente quedaba reflejada en un expediente administrativo de denuncia. Unido a este problema, emerge otro desde una perspectiva distinta a la que motivó la supresión de la prejudicialidad tributaria: si bien la vertiente material del *non bis in idem* fue la que, al objeto de evitar una posible dualidad de sanciones -administrativa y penal- aconsejara la supresión del requisito de procedibilidad, comienza ahora a plantearse el problema de la vertiente formal de este principio, desde en momento que la Inspección de los Tributos, pese a no culminar sus actuaciones con la imposición de una sanción, sometía al contribuyente a un procedimiento de idéntica naturaleza punitiva al que posteriormente se sustanciaría en sede procesal. Un último problema que se originaba en esta etapa normativa sería la imposibilidad del contribuyente de acudir a la vía revisora económico-administrativa y contenciosa, debido a que la conexión entre el procedimiento y el proceso, no se vería precedida por un acto de liquidación.

Identificados en esta etapa los problemas que aflorarían en la relación tributaria entre la Administración y el contribuyente, serían éstos mismos los que desencadenarían otros en la relación que se debería producir entre la Administración y la Jurisdicción penal, una vez advertida la sospecha o indicio delictivo en el seno del procedimiento tributario. De esta forma, y si bien con escasa repercusión en la Jurisprudencia, el primer problema que comenzaba a ser planteado era la posible ilicitud de la prueba obtenida, en un procedimiento tributario donde la obligación de colaborar a la regularización de la situación tributaria, quedaba supeditado a la amenaza de sanción. En segundo lugar, se advertía un nuevo problema en relación a la dilación que suponía retrasar la actuación del proceso penal en tanto la Administración ultimaba sus actuaciones de investigación y cuantificación del presunto delito en sede del procedimiento inspector. En tercer lugar, y también sin relativo éxito en la Jurisprudencia, se comenzaba a plantear la actuación de los Inspectores-actuarios del procedimiento tributario como peritos en el acto de juicio, cuando habían sido éstos los que en cierta forma podrían haber provocado la autoincriminación al contribuyente, supeditaban el inicio del proceso a la conclusión de sus actuaciones, y eran los que instruían un procedimiento de investigación de posible trascendencia penal que sería repetido bajo idénticos términos durante la sustanciación del proceso. En cuarto lugar,

al no existir una liquidación tributaria previa al inicio del proceso, la Jurisdicción penal atendería al principio de prejudicialidad no devolutiva, ante la imposibilidad de valorar la posible pertinencia de la devolutiva a favor de la Jurisdicción contenciosa que, por *ratione materiae* hubiera ofrecido sobre el ámbito objetivo de la infracción contributiva, un pronunciamiento previo a la sustanciación que en el proceso, se realizara sobre el ámbito subjetivo de la posible defraudación. En quinto y último lugar en esta etapa normativa, surgiría el problema de la responsabilidad civil derivada del delito, que posteriormente vendría a ser denominado como «mutación del título». Este problema se originó exclusivamente por la decisión de la Administración de paralizar las actuaciones tributarias en fase de regularización, y trasladar el expediente administrativo a la Jurisdicción penal, sin haber emitido una liquidación previa que le permitiera iniciar las actuaciones de recaudación. De esta forma, lo que debería haber continuado siendo la cuota derivada del presupuesto material del hecho tributario, por motivo del pronunciamiento condenatorio jurisdiccional se transformaría, como daño patrimonial causado a la Hacienda Pública en responsabilidad civil derivada del delito, que pasaría a quedar integrada como parte del pronunciamiento judicial y, por tanto, ejecutada bajo la singular competencia de esta Jurisdicción, con lo que la Administración vería disipadas sus competencias recaudatorias de lo que, en su momento, pudo ser el resultado de la regularización tributaria del contribuyente. Así comenzaría una evolución jurisprudencial que arrogaría para la Jurisdicción penal no solo la lógica preferencia para el conocimiento y condena de aquellas causas en las que participara un posible delito de defraudación tributaria, sino también la competencia para establecer la cuota defraudada, que se extendería al cálculo de su importe conforme a los hechos declarados probados, para acabar estableciendo como competencia del Juez penal la determinación -a modo de liquidación- de la deuda tributaria derivada de la obligación contributiva incumplida.

En este sentido, no se llegó a debatir con la suficiente intensidad, ante la ausencia de interés recaudatorio -en estas causas- por parte de una Administración más preocupada en facilitar pronunciamientos condenatorios que remediaran lo que por la vía sancionadora tributaria no se conseguía paliar, la homologación del concepto de deuda tributaria al de cuota defraudada, cuando, ni la deuda tributaria era la causa del delito, sino la defraudación producida, ni la cuota defraudada respondía al presupuesto de hecho que motivaba la imposición, sino al delito cometido por la defraudación.

Las reformas operadas en la norma tributaria en el transcurso la cuarta etapa que analizamos, permitieron vislumbrar un cierto avance en la conexión entre el procedimiento y el proceso, al comenzar a consolidar la norma tributaria tres aspectos fundamentales, que en parte vendrían a solventar alguno de los problemas identificados en las tres etapas anteriores: como fue un alejamiento de la responsabilidad objetiva, típica desde la reforma tributaria de 1985; la exclusión de la responsabilidad ante una interpretación razonable de la norma; y, la declarada separación entre el procedimiento de comprobación e investigación, y el procedimiento para la imposición de sanciones. En consecuencia, el hasta ahora principal elemento de conexión entre el procedimiento y el proceso: el elemento objetivo del delito, comenzaría a quedar relegado ante el elemento subjetivo que pasaría a situarse como motivo primordial que determinaría el traslado o remisión de las actuaciones para su sustanciación como posible delito.

La evolución sintetizada comienza también a ser apreciada en la norma penal, que a través de una consolidada Jurisprudencia, había situado con suma claridad cuales eran los elementos que configuraban el tipo penal, lo que de alguna forma marcaría el camino de la «estimación» que la Administración debía practicar ante la sospecha delictiva. Al mismo tiempo la norma penal empezaría a integrar, en su estructura, normativa aquellas causas por las que el legislador tributario establecía la exclusión de la posible responsabilidad en la infracción cometida, de proceder a regularizar el contribuyente su situación tributaria de forma anterior a las actuaciones de comprobación e investigación. De esta forma, no solo se obtenía una mayor agilidad recaudatoria por parte de la Administración a la vez que se disminuía su intervención en causas de incumplimientos tributarios, sino que se reducían las ocasiones en que la Jurisdicción penal debería intervenir en causas de «delito contra la Hacienda Pública». Reduciendo en consecuencia los supuestos en los que la Administración tenga proceder con el traslado anticipado de las actuaciones, a la vez que evitaba cierre «en falso» proceso penal.

En este escenario quedaba todavía una cuestión que comenzar a abordar, con el mismo rigor con el que se trataron las anteriores: las actuaciones que la Administración tributaria practicaba con carácter previo al traslado del tanto de culpa a la Jurisdicción penal, o de la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

Si bien en un primer momento la reforma de la norma tributaria de conexión - art.77.6 LGT(1995)- vino a contestar las posibles interpretaciones que apuntaban a la paralización de la fase sancionadora del procedimiento tributario y no a la de regularización, al excluir de su redacción el apelativo “sancionador” dejándolo en «procedimiento administrativo»; sería la LDGC la que al establecer la separación de

procedimientos, pondría de nuevo en liza la tesis por la que la Administración no debería omitir la práctica de una liquidación tributaria previa al proceso, al ser esta una consecuencia de la regularización tributaria del contribuyente que respondía, a la finalidad contributiva constitucional, debiendo abstener, únicamente, de iniciar el procedimiento sancionador, en el que en teoría debiera ser instruido el componente subjetivo de la presunta defraudación que sería, lo que ciertamente constituiría la labor propia del Juez penal. En este sentido se comenzaría a discernir, sin las complejidades adheridas de otras etapas, que, la deuda tributaria no se transformaba en cuota defraudada por su vinculación al posible delito, sino que ésta respondía a la realización del hecho imponible sobre el que la norma tributaria exigía su deber de contribuir, mientras que la cuota defraudada respondía a la infracción de una norma penal que protegía un bien jurídico, ante el incumplimiento contributivo que alteraba, por su mayor entidad económica y conducta del sujeto, los objetivos económico-sociales del Estado. Bajo estas primeras construcciones se permitía también comenzar a cimentar la solución de uno de los problemas a los que había llevado la ausencia de liquidación previa al proceso: la posibilidad de que el contribuyente acudiera a la vía económico-administrativa y contenciosa para la revisión, tanto de las actuaciones procedimentales de la Inspección de los Tributos, como, del resultado liquidatorio de éstas, lo que simultáneamente hubiera conllevado a solucionar otros problemas advertidos en etapas anteriores. En primer lugar se podría comenzar a plantear en la Jurisdicción penal la suspensión del proceso penal por motivo de la prejudicialidad devolutiva, desde el momento en que la vía de la revisión administrativa permitía el posterior acceso del acto de liquidación al proceso contencioso, lo que añadiría un elemento de seguridad al proceso puesto que, al contar con un pronunciamiento previo en relación del elemento objetivo del presunto delito emitido por la Jurisdicción especializada en la materia, únicamente se debería de abordar en el penal la posible participación del elemento subjetivo. En segundo lugar hubiera quedado solucionado la «mutación» de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito, desde el momento en que las facultades de autotutela de la Administración hubieran iniciado la acción recaudatoria de forma independiente a la posible reacción punitiva de la última *ratio legis* del *Ius Puniendi* del Estado, dando además curso al principio de mínima intervención de éste Orden.

A pesar de la oportunidad de solucionar los problemas que venimos advirtiendo, dos fueron las notas discordantes, que precipitaron una ralentización en la evolución que se estaba produciendo: en primer lugar, la aceptación literal de esta práctica llevaría a denunciar posibles delitos contra la Hacienda Pública por la simple contravención del

«deber de contribuir» cuando el tipo penal requería, aunque solo fuera a título de eventualidad la participación del elemento subjetivo, lo que llevaría a considerar que la Administración debería realizar una previa valoración de la posible intencionalidad en la defraudación, lo mantenía la singular competencia de la Administración para «estimar» de la componenda volitiva con carácter previo al traslado de las actuaciones; en segundo término, la norma penal, de evolución hasta el momento más lenta que las constantes modificaciones de la norma tributaria, había echado raíces en el concepto de cuota defraudada considerando inescindible la determinación por el Juez penal de la deuda tributaria vinculada al delito como paso previo para poder establecer la posible culpabilidad del imputado.

De acuerdo a las dos premisas anteriores, persistirán los problemas que venimos identificando, desde el momento en que la Administración continuará sus actuaciones hasta determinar el carácter defraudatorio de la inicial infracción tributaria, y la posición adoptada por la Jurisdicción penal en cuanto competencia del Juez penal para determinar la deuda tributaria en sede del proceso penal, seguirá sirviendo a la Administración como excusa para no practicar una liquidación previa al traslado de las actuaciones. Por tanto, el procedimiento tributario mantiene su faceta pre-instructora de expedientes por delito contra la Hacienda Pública, con la consiguiente ausencia de claridad hacia el contribuyente que bajo la obligación coactiva de colaborar persiste bajo el riesgo de incurrir su propia autoincriminación, encontrando sometida su situación tributaria a una doble sustanciación que continúa afectando a la vertiente formal del principio *non bis in idem*, procedimiento que a su vez, por la ausencia de un acto de liquidación continúa impidiendo a la Administración ejercer sus facultades recaudatorias, así como obliga a seguir adoptado el marco de la prejudicialidad no devolutiva que tanto impide al contribuyente acceder a la Jurisdicción contenciosa como obliga a la Jurisdicción penal a resolver como responsabilidad civil derivada del delito el daño patrimonial causado, con la consecuente pérdida de la naturaleza tributaria de la deuda tributaria, en virtud de la regularización practicada en sede penal.

La quinta etapa normativa vendría por la entrada en vigor de la LGT(2003) y sus reglamentos de desarrollo, que en nuestra opinión vendrían a consolidar la posibilidad de que la Administración practicara una liquidación con carácter previo al traslado de las actuaciones. Si bien la redacción del precepto no se diferenciaba de la utilizada por el legislador en el artículo 77.6 de la LGT(1995), la separación de procedimientos, pese a la comunicación de datos entre éstos, comenzaba a ser una realidad reglamentada. En este

sentido, la identificación por el legislador de cada una de las fases de estos procedimientos, permitía establecer que el nacimiento de la *notitia criminis* en el transcurso de la instrucción, o de la fase de liquidación del de regularización, no debería alterar su naturaleza inicial puesto que el objetivo y finalidad de éste no eran otros que la regularización de la situación tributaria del contribuyente, debiendo ser, en sede del procedimiento sancionador, donde se «considerase» que establecida una liquidación que regularizaba la situación tributaria por importe superior el umbral económico del tipo delictivo, la posible transgresión de la simple negligencia podría ser el detonante que hiciera «estimar» a la Administración que en la «conducta» del contribuyente coincidía los elementos del delito contra la Hacienda Pública. De otra forma, situábamos como problema que, adelantar la «estimación» de la posible conducta delictiva al procedimiento de regularización no respetaba los «tiempos» de cada procedimiento, lo que provocaba una errónea aplicación de la norma tributaria que conducía directamente a una posible autoincriminación del contribuyente que como venimos destacando es uno de los principales problemas, no resuelto, de la conexión entre el procedimiento y el proceso.

En esta etapa, en cuanto a la relación entre Administración y contribuyente, destacamos la incorporación a nivel reglamentario -art.32 RGST(2004)- de las actuaciones que de forma paralela desarrollaba la Administración, una vez que en sede de Inspección tributaria se advertía la *notitia criminis*, actuaciones que hasta ese momento, habían estado recogidas en distintas Notas, Instrucciones, Circulares y Resoluciones que estructuraban un procedimiento dirigido no a valorar a título indiciario la posible participación de los elementos del tipo penal, sino a instruir un expediente de naturaleza incriminatoria que demostrara la concurrencia de un delito contra la Hacienda Pública. Procedimiento que además y, por el transito jerárquico del expediente mantenía al contribuyente al margen de su instrucción, siendo consciente el obligado tributario de la posible trascendencia de su colaboración una vez recibida la comunicación de suspensión de las actuaciones por motivo de la denuncia formulada. A partir del análisis de las normas de actuación recogidas en el RGST(2004) el problema que situábamos quedaba referido a la ausencia de incorporación de los principios del proceso penal, a un procedimiento que sin ser tributario -sino de la Inspección de los Tributos- estaba dirigido a investigar hechos de naturaleza presuntamente delictiva, que entendíamos como una competencia exclusiva de la Jurisdicción penal. En relación a este procedimiento paralelo, otro de los problemas que situamos provenía de la utilización de lo dispuesto en la norma tributaria para la comunicación de datos entre el de regularización y el sancionar, dado que esta posibilidad

quedaba prevista en el ámbito tributario pero no en cuanto a su incorporación a un expediente de denuncia penal, por lo que el problema no debería ser ya resuelto por la norma tributaria, sino que exigía un pronunciamiento jurisdiccional de acuerdo en relación a la posible ilicitud de la prueba aportada al proceso. Por este motivo identificamos como un problema anudado al anterior, la utilización discrecional de las diligencias del procedimiento inspector para la formación del expediente de denuncia, siempre y cuando estas no detallaran con la debida precisión, no solo el devenir de las actuaciones que se practicaban sino, el detalle de los documentos solicitados al contribuyente y los motivos de su solicitud, de modo que ofrecieran la posibilidad de analizar en que momento del procedimiento tributario era observada la *notitia criminis*, al objeto de determinar cuando se debería haber informado al contribuyente de los derechos que le amparan ante esta situación.

En cuanto a la relación entre la Administración y la Jurisdicción penal, ya habíamos situado un avance tras la entrada en vigor de la LGT(2003) de la «toma de posiciones» que la Administración había comenzado a adoptar al objeto de recobrar parte de las funciones que había perdido al desistir de la practica de una liquidación previa al proceso. Así, lo que comenzara por la introducción en la norma tributaria de los supuestos de declaración e ingreso con carácter extemporáneo, de los que se excluiría la sanción, dio paso a un sistema de regularización tributaria que obligaría a modificar la norma penal por delito contra la Hacienda Pública, e incluso a situar ésta como elemento del tipo, con la clara vocación de residenciar en la Administración tributaria la decisión de cuando las causas por este delito deberían pasar a conocimiento judicial. Al mismo tiempo, como ya advertíamos, el artículo 180.1 de la LGT(2003) no prohibía la practica de una liquidación previa al traslado o remisión de las actuaciones, cuestión que trataría de materializarse a través de unos primeros intentos de emitir ésta sobre aquellos elementos de la obligación tributaria que la Administración no considerase afectados de delito; intentos que si bien no encontraron reparos en algún pronunciamiento de los Tribunales económicos-administrativos en incluso de algunos Tribunales de Justicia, sería contestada por el Tribunal Supremo en sentido negativo, siempre y cuando, esta liquidación no significara la paralización del procedimiento tributario en su conjunto, y no solo por la cuota ligada al posible delito, siempre que además la liquidación se hubiera practicado de manera anterior al traslado de las actuaciones. Lo anterior de forma evidente y, por la unidad de procedimiento, hacía inviable la única finalidad que se pretendía que no era otra que iniciar la vía recaudatoria con independencia de la sustanciación del proceso por delito de la parte afectada por de éste. El problema si embargo surgía de una Jurisdicción penal que

mantenía como propia la competencia para establecer la deuda tributaria de la presunta defraudación, lo que un pronunciamiento sobre una parte del resultado del procedimiento tributario podría conllevar a otros problemas ligados con pronunciamientos de Tribunales de distinto Orden. Las posibilidades planteadas, no obstante, ya constituían una previsión del pre-legislador que se había comenzado a interesar por la continuación de las actuaciones pese a la existencia del delito.

Junto a las anteriores, el legislador había incorporado a la norma tributaria, la posibilidad de que la Administración asumiera la recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito que fuera establecida en sentencia, por lo cual, una vez que tenía la posibilidad reglamentaria de continuar sus actuaciones tras la observación de indicios delictivos, practicaría una cuantificación de la deuda que «estimaba» defraudada, siendo prescindible la emisión de una liquidación, dado que el cobro del importe que señalara en el expediente de denuncia sería gestionado por la Administración, para lo que igualmente había introducido en la norma tributaria la posibilidad de adoptar medidas cautelares que aseguraran la futura recaudación en tanto era sustanciado el proceso, lo que si se observaba, en unión a la posibilidad de emitir una liquidación de la cuota no vinculada al delito, en principio, comenzaba a resolver el retorno de sus facultades recaudatorias, sin tener que entrar a discutir la mutación de la deuda tributaria en responsabilidad civil derivada del delito. Lo único que por ahora marcaba la diferencia en el sistema que comenzaba a emerger era una cuestión de «tiempo».

La sexta etapa de nuestro trabajo aborda la reforma de la LGT(2003) por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, y de forma concreta, el Título VI que incorpora.

Si hemos conseguido uno de los objetivos de nuestro trabajo: establecer hasta el momento, los distintos problemas que se producen por las actuaciones de la Administración tributaria ante situaciones de delito contra la Hacienda Pública, el resultado de nuestro análisis nos debe llevar a establecer, si esta reforma, contesta y soluciona cuanto venimos señalando.

La pauta general de aplicación de los preceptos recogidos en el Título VI de la LGT(2015), en relación a la conexión entre el procedimiento y el proceso, pueden ser sintetizada en la emisión de una liquidación, pese a la existencia de indicios delictivos, que permitan a la Administración iniciar la vía recaudatoria. A partir de esta pauta, lo que el Título VI de la LGT(2015) trata de regular -a diferencia de lo que en su día regulaba el artículo 180.1 de la LGT(2003)- no es la conexión entre el procedimiento y el proceso -

puesto que ésta ha pasado a ser la consecuencia que deriva de la posibilidad o no de practicar una liquidación- sino cómo se va a practicar esta liquidación, cuales son los supuestos en los que no será posible su emisión, cuando se procederá a la recaudación, cuando deberá ser aceptada la suspensión de ésta, y cuales serán las actuaciones que se han de practicar a partir del pronunciamiento jurisdiccional.

Hasta llegar a esta nueva situación, el legislador, como antes avanzamos, ya había ido adoptando ciertas medidas que permitieran a la Administración posicionarse en un estado intermedio entre la determinación de la cuota defraudada y la recaudación de ésta. De esta forma, lo que comenzara como una posibilidad de cooperación entre ambas Administraciones para gestionar el cobro de la responsabilidad civil y multa impuesta por el Juez penal, quedaría reflejado en el artículo 305 del Código Penal(2010), al establecer no solo la posibilidad de recaudación de la anterior, sino la posibilidad de dirigir la acción de retorno hacia *“la deuda tributaria que la Administración no hubiera podido liquidar por prescripción o por otras causas previstas en la Ley General Tributaria”* Por esta razón, entendíamos, que únicamente en aquellas situaciones en que la Administración no pudiera concluir sus actuaciones con una liquidación, sería posible por el Juez penal nominar la deuda tributaria no ingresa a la Administración con carácter previo al proceso, como la responsabilidad civil derivada del delito. Por tanto, además de entender solucionada la recaudación de la deuda tributaria señalada en el expediente administrativo de denuncia a la conclusión del proceso penal, se trataba ahora de dar solución al cobro de la cuota liquidada por la Administración con carácter previo a la finalización del proceso, lo que no obstante requería regular no solo el modo en que estas actuaciones quedarían concretadas, sino prever los problemas que de ésta se derivaran. En este sentido, la práctica de la liquidación devolvía al contribuyente la posibilidad de acudir a la revisión administrativa y contenciosa, lo que podía suponer un planteamiento de la prejudicialidad devolutiva que de alguna forma condicionara el proceso y pronunciamiento de la Jurisdicción penal. Al mismo tiempo, pese a quedar subsanado el problema recaudatorio para la Administración, la liquidación practicada por ésta, seguía manteniendo para la Jurisdicción penal un componente exclusivamente ligado a la competencia del Juez penal: la determinación de la naturaleza delictiva e importe de la cuota. En otras palabras, lo que la Administración estaba recaudando de manera anticipada a la conclusión del proceso, no era sino la responsabilidad civil derivada del delito.

Para tratar de dar viabilidad a las pretensiones recaudatorias de la Administración, sería el propio Código Penal el que integraría en su estructura normativa ciertas reglas de naturaleza indudablemente tributarias, estableciendo una distinción entre la cuota

vinculada a delito de la no vinculada a éste, de modo que se autorizaba desde el Orden penal a la Administración, no solo establecer en sede tributaria una calificación de lo que «estimaba» delictivo o no, sino también para practicar la liquidación que en una u otra circunstancia procediera. El único límite a esta práctica sería la sujeción de la cuota vinculada a delito a un “*ajuste*” en función del resultado del proceso.

La posibilidad prevista por la norma penal, quedaría desarrollada «a título reglamentario» por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, mediante la incorporación a la LGT(2003) de un nuevo Título VI, por el que se trata de resolver, no solo el «cuando y como» se podrán aplicar lo dispuesto por la norma penal, sino los problemas que de esta práctica pueden resultar.

Como avanzamos al sintetizar el objetivo del legislador, el desarrollo del procedimiento tributario no se verá alterado por la aparición de indicios de delito, que ahora «deberá» continuar hasta la fase de liquidación, siempre que no concurren las tres circunstancias advertidas en el artículo 251.1 de la LGT(2015). Esta liquidación afectará a la totalidad de la deuda tributaria derivada del hecho imponible, que la Administración entienda vinculada al delito, o bien procederá sobre una parte de ésta en función de lo que discrecionalmente «estime» la Administración sobre los indicios. Una vez establecida la vinculación a delito de la cuota resultante de la regularización, la Administración emitirá una propuesta de liquidación que será puesta de manifiesto al contribuyente mediante trámite de audiencia para que alegue lo que convenga a su derecho, si bien lo que no prevé la norma tributaria es si en esta propuesta vendrá incluidos los motivos por los que la Administración considera que esta liquidación queda vinculada al delito. Por tanto, en este momento procedimental, se mantendrían dos de los problemas identificados hasta el momento en etapas anteriores: la ausencia de claridad procedimental y la posible autoincriminación del contribuyente.

Una vez analizadas las alegaciones que en su caso formule el contribuyente, la Administración, a través del órgano competente formulará una liquidación que será trasladada junto al expediente de denuncia a la Jurisdicción penal, lo que en principio daría lugar a que el contribuyente pudiera acudir a la vía revisora administrativa y contenciosa, y esto como adelantábamos, conllevaría a que la prejudicialidad devolutiva pudiera ser la aplicable desde este momento, lo que en consecuencia significaría que la deuda tributaria liquidada conservaría su naturaleza sin mutar a responsabilidad civil derivada del delito. No obstante, por voluntad del legislador, esto no será así, desde el momento en que la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, incorpora entre sus Disposiciones finales que la Jurisdicción

contenciosa no será competente para el conocimiento de los asuntos que puedan derivar de las liquidaciones vinculadas a delito practicadas por la Administración, así como, que la deuda tributaria liquidada quedará condicionada por el “*ajuste*” pertinente conforme al resultado del proceso. Bajo estas precisiones, lo único que pervive en toda esta regulación no es más que la posibilidad de la Administración de iniciar las acciones de recaudación y aseguramiento de la presunta cuota defraudada, a través de las medidas cautelares que adopte.

Por tanto, aunque bajo otras expresiones y mecanismos jurídicos, volvemos a la situación planteada en etapas anteriores, con la única singularidad de que la recaudación que la Administración practique, en primer lugar, y siendo anterior al inicio del proceso, no deja de ser la posible responsabilidad civil derivada del delito pese a la naturaleza tributaria con la que se pretende nominar; en segundo lugar, para llegar a esta liquidación es necesario el desarrollo de un procedimiento tributario que requiere de la colaboración del contribuyente, lo que nos lleva a considerar que los problemas de posible autoincriminación, identificados en las etapas anteriores persistirán durante esta etapa normativa; en tercer lugar, el procedimiento de comprobación e investigación sigue siendo la ante sala del proceso penal, en el que se sustanciarán los mismos hechos ya instruidos en sede tributaria, por lo que la vertiente formal del principio *non bis in idem* mantiene los riesgos de vulneración, cuando además, estos mismos hechos, o bien los que de forma seguramente indisociable converjan en la liquidación no vinculada a delito, serán sustanciados de forma paralela, o posterior, en un proceso jurisdiccional contencioso, del que puede resultar un pronunciamiento que no coincida con el pronunciado por el Juez o Tribunal penal; en cuarto lugar, como consecuencia de cuanto hemos adelantado podemos encontrarnos ante claras vulneraciones del principio de seguridad jurídica de producirse pronunciamientos jurisdiccionales contradictorios sobre unos mismos hechos; en quinto y último lugar, pese a que la pretensión recaudatoria pudiera haber quedado resuelta, los riesgos de una posible suspensión, tanto en el proceso penal por la liquidación vinculada a delito, como en vía administrativa y contenciosa por la liquidación no vinculada a éste, lo que realmente suspendería sería la inmediatez recaudatoria que el legislador trata de obtener por medio del sistema dispuesto en el Título VI de la LGT(2015). En breves palabras a modo de cierre los problemas que este sistema puede provocar, en la gran mayoría de los casos atenderán a la adopción de las medidas cautelares que el Juez penal acepte, dejando para un momento posterior al proceso las acciones recaudatorias correspondientes.

Cuanto antecede y utilizando como guía los diferentes problemas abordados en las distintas etapas que hemos investigado a lo largo de esta tesis doctrinal, podemos concluir que, las disposiciones reguladas en el Título VI de la LGT(2015) nos lleva a situar los siguientes problemas en la conexión entre el procedimiento y el proceso por delito contra la Hacienda Pública:

El principio de claridad procedimental, exige de la Administración informar al contribuyente de la posible trascendencia de las actuaciones, lo que a la luz del objetivo inmediato de la nueva norma tributaria, mantiene un problema no resuelto, desde el momento no queda previsto el deber de informar al obligado tributario de la sospecha o indicios delictivos advertidos en el transcurso del procedimiento tributario. La norma tributaria establece la comunicación de la trascendencia delictiva al contribuyente, en fase de alegaciones a la liquidación vinculada al delito, y no antes, lo que mantiene al contribuyente en la creencia de estar ante un procedimiento de regularización, en el que no puede aportar documentos y manifestaciones distintas a las que deben corresponder para regularizar su situación tributaria.

El sistema de liquidación regulado en el Título VI de la LGT, parte de la premisa de una liquidación vinculada a delito, que indudablemente requiere de una colaboración por parte del contribuyente, lo que provoca dos problemas simultáneos: la colaboración del contribuyente puede llevarle a su propia incriminación y, la Administración, para determinar que la cuota queda vinculada a delito, ha de dirigir el análisis del elemento subjetivo a la fase de regularización, lo que sin duda convierte el procedimiento tributario, una vez advertida la noticia o indicio, a una pre-instrucción que facilite una liquidación «de naturaleza penal» sin el conocimiento previo del contribuyente. Por tanto, el derecho a la no autoincriminación se mantiene como un problema no resuelto, desde el momento en que no está previsto en la norma tributaria advertir al contribuyente de que las manifestaciones y los documentos que aporte al procedimiento de regularización tributario podrán ser utilizados para demostrar su responsabilidad en un delito contra la Hacienda Pública.

La documentación y manifestaciones aportadas por el contribuyente al procedimiento de regularización tributaria, podrán ser utilizadas por la Administración tanto para liquidar la cuota vinculada a delito, como para motivar la presunta responsabilidad penal del contribuyente, sin que la norma tributaria establezca que la Administración deberá desplegar una actividad probatoria distinta, bien a través de otra información incorporada al procedimiento sin la colaboración del obligado tributario, o

bien a partir de la aportada por éste pero demostrando que, la presunta responsabilidad procede de la actividad probatoria que la administración ha desplegado a partir de ésta.

El trámite de audiencia incorporado al Título VI de la LGT(2015) se establece en un momento del procedimiento en que la instrucción posibilita la práctica de una cuota vinculada a delito, sin que para este trámite se prevea la incorporación de los motivos que llevan a la Administración a «estimar» la presunta naturaleza delictiva. De esta forma, o bien se pretende una colaboración del contribuyente «no voluntaria» para que en base a la advertencia «tácita» del posible delito, formule unas alegaciones que, conforme a las pruebas y manifestaciones que contengan, permitan ratificar a la Administración el indicio, o bien, de informar al contribuyente de los motivos que han llevado a este tipo de liquidación, obtener de éste los motivos que esgrimirá en sede procesal para tratar que «demostrar su inocencia», lo que, entendemos, significaría adelantar al procedimiento de regularización, no solo la fase procesal de determinación de la cuota defraudada, sino el debate que sobre el fondo del asunto se habría de practicar en sede jurisdiccional.

La existencia de una liquidación vinculada a delito impide al contribuyente acudir a la revisión administrativa y contenciosa de ésta, cuando siendo un acto emitido por la Administración, debería permitir desplegar los mismo efectos que la normativa tributaria y administrativa establecen para el conjunto de los actos emitidos por ésta. Si esta liquidación «no es» administrativa deberían ser incorporadas al procedimiento tributario las mismas reglas y principios que rigen en el proceso al que se dirige, puesto que de otra forma no se estaría desarrollando el procedimiento tributario bajo una «igualdad de armas» que llevaría a la Administración a utilizar este singular procedimiento con la única finalidad de iniciar la vía recaudatoria, despojando de ésta forma al procedimiento tributario de regularización de objetivo y finalidad, transformándolo en un procedimiento exclusivamente dirigido a instruir una posible causa penal.

La practica de una liquidación vincula a delito, junto a la no vinculada a éste, permite al contribuyente acudir a la revisión administrativa y contenciosa de la segunda, posibilidad que, considerándola conforme a derecho, por motivo de las disposiciones del Título VI de la LGT(2015), puede provocar la emisión de resoluciones y pronunciamientos que, si bien no contemplan la validez de la liquidación vinculada a delito, sin alcancen al acto de desagregación y a su efectos en la cuota no vinculada a delito, lo que podría llevar a pronunciamientos jurisdiccionales contradictorios cobre unos mismos hechos. El procedimiento tributario, pese a la posible desagregación, debe quedar suspendido en conjunto tanto por motivo de los posibles efectos que pueda provocar el «ajuste» derivado

del proceso penal, como por los riesgos de otros «ajustes» que puedan provenir de resoluciones y pronunciamientos distintos a la liquidación vinculada a delito.

La practica de una liquidación vinculada a delito, pese a la naturaleza penal que mantiene por motivo del «ajuste» al que queda supeditada, puede dar lugar al inicio del procedimiento de recaudación. Éste se desarrollaría de forma paralela al proceso penal. De contener esta liquidación algún error aritmético o de hecho, podría dar lugar a que una vez iniciado la fase de ejecución recaudatoria, el contribuyente acudiera en revisión para poner de manifiesto los errores advertidos lo que podría conllevar a una suspensión de este procedimiento y por tanto de la pretensión recaudatoria del legislador.

La liquidación vinculada al delito supone la instrucción de un primer procedimiento en sede tributaria hasta alcanzar ésta, al que sucederá un segundo proceso penal en el que se sustanciarán idénticos hechos a los instruidos en sede tributaria, y al que le podrá suceder un tercer proceso ante los Tribunales económicos-administrativos y contenciosos, por lo que la vertiente procedimental del non bis in idem quedaría vulnerada.

Por motivo de la sucesión de procedimientos y procesos antes señalada, será la variedad de pronunciamientos que recaigan sobre éstos, lo que también permita observar una posible vulneración del principio de seguridad jurídica.

Como resumen de nuestra conclusiones y a la vista de los problemas que puede ofrecer la práctica de las disposiciones establecidas en el Título VI de la LGT(2015), entendemos que, las pretensiones recaudatorias del legislador, como principal efecto alteran la seguridad jurídica que la norma penal tradicionalmente ha transmitido, conforme a una lenta pero consistente modulación de los principios que debían regir para considerar delictiva la infracción del deber de contribuir; construcción normativa a la que se llegó a través de la integración de los distintos postulados doctrinales y jurisprudenciales. La consistencia y solidez alcanzada en la norma penal se ha tratado de «contagiar» con la rapidez recaudatoria que preside las actuaciones la Administración tributaria una vez dictada la liquidación lo que nos lleva a concluir que, si bien es la norma tributaria la que deberá adaptarse en primer lugar, a partir de los pronunciamientos jurisdiccionales que se dicten para la justa aplicación del sistema establecido en el título VI de la LGT(2015), pensamos que en el mismo sentido, por la permeabilidad que ha mostrado la norma penal ante las necesidades recaudatorias del Estado, el artículo 305 del CP(2012) no quedará exento de otras modificaciones que sigan tratando de coordinar las actuaciones de ambos Ordenamientos, que por ahora, y a la vista de la última etapa normativa analizada en

nuestro trabajo, es obvio que no han acertado es conciliar los distintos principios, finalidades y objetivos, de cada uno de estos Ordenamientos.

La solución al problema de la conexión entre el procedimiento y el proceso consideramos, no debiera haber quedado enfocada por el legislador desde la perspectiva de la paralización de actuaciones, de la colaboración del contribuyente, de los derechos de éste, o desde la intención de proteger unos principios que realmente no conducían a los efectos pretendidos, sino a tratar de paliar los defectos de la aplicación de la norma, sino que debería haber sido abordada de la óptica de la observación de las reglas y principios que informan los procedimientos, y ello entendemos, debiera haber recibido una respuesta adecuada y concreta por parte de los distintos órganos jurisdiccionales.

Si como ya señalamos, recurrir a la paralización de las actuaciones tributarias ante la sospecha delictiva pretendía no vulnerar, los derechos del contribuyente, el principio *non bis in idem* y el principio de seguridad jurídica, en un intento de proteger al obligado tributario de los posible errores y transgresiones de la errónea aplicación de las normas, que pese a la intención ha dado lugar a los problemas manifestados a lo largo de nuestro trabajo, a partir del Título VI de la LGT(2015) por el que la paralización no se producirá, sino que continuará hasta poder emitir una liquidación de la cuota presuntamente delictiva, no consideramos suficiente el «seguro» incluido en la norma penal a modo de “ajuste” como mecanismo de protección, al producirse en un momento en el que el derecho y principios que se tratan de proteger, seguramente ya habrán sido vulnerados. Por este motivo, será preferible mantener la paralización de las actuaciones ante la sospecha o indicio delictivo, siempre que cualquiera de estos derechos y principios corran el riesgo de ser vulnerados, y no forzar el sistema hacia una liquidación, que al final incrementará los problemas existentes en la conexión entre el procedimiento y el proceso.

BIBLIOGRAFIA CITADA.

- ADAME MARTINEZ,F.**(2009) *“Autoría y otras formas de participación en el delito fiscal. La responsabilidad penal de administradores y asesores fiscales”*. Comares. Granada.
- AGUALLO AVILÉS.A.**
 (1991) *“Infracciones”*, en Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. IEF. Madrid.
 (1996) *“Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria”*. Ed. Aranzadi.
 (2000) *“Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente.”*, Junto a García Berro ,F., AA.VV., en El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo. Ed. AEDAF. Madrid.
 (2003) *“Aproximación al contenido constitucional de los derechos a la intimidad y a no autoincriminarse: una interpretación constitucional de las SSTC 110/1984 y 76/1990.”* Rev. Quincena Fiscal, N°21-22. Ed. Aranzadi
- AGULLÓ AGÜERO,A.**(1984) *“Delitos e infracciones en materia de contrabando.”* Comentarios a la Legislación Penal. Edersa.
- AGUSTÍN CARRASCO, P.**(1852) *“La Administración de Justicia en los negocios comunes de Hacienda y en los de contrabando y defraudación.”* Imprenta Viuda de Calero. Madrid.
- ALARCON SOTOMAYOR,L.**(2008) *“La garantía non bis in idem y el procedimiento administrativo sancionador.”* Ed. Iustel. Madrid.
- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA,C.**
 (1974) *“La inspección de los tributos, una evolución significativa.”* Revista Española de Derecho Financiero. N°4. Cívitas.
 (1.976) *“La inspección técnica de los tributos: sus orígenes.”* Revista Española de Derecho Financiero. N°12. Cívitas.
 (1984) *“El titular de la función inspectora de los tributos: notas distintivas.”* XXX Semana de Estudios de Derecho Financiero.
 (1986) *“Tipificación de las infracciones tributarias.”* Revista Española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía. N°3. La Ley.
- ALCACER GUIRAO,R.**(2013) *“El derecho a no ser sometido a doble procesamiento: discrepancias sobre el bis in idem en el tribunal europeo de derechos humanos y en el tribunal constitucional.”* Justicia administrativa: Revista de derecho administrativo. N°61.
- ALONSO FERNANDEZ,F.**
 (1990) *“La iniciación, desarrollo y terminación de las actuaciones inspectoras, circunstancias de tiempo y lugar, medidas cautelares y comprobaciones abreviadas.”* Carta Tributaria. N°118.
 (1.997) *“La Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria: reflexiones sobre la reforma del régimen sancionador tributario.”* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Año 13, N°1. Ed. La ley
- ALONSO GALLO,J.**(2013) *“El delito fiscal tras la Ley Orgánica 7/2012.”* Actualidad jurídica Uría Méndez, N° 34.
- ALONSO GONZALEZ,L.M.**
 (2002) *“El derecho a no autoinculparse en el seno del procedimiento sancionador tributario en su tramitación abreviada»*, Revista de Contabilidad y Tributación.” Ed. CEF N°237
 (2006) *“El proyecto de Ley de medidas para la prevención del fraude fiscal.”* Temas tributarios de actualidad. N°7-10. AEDAF
 (2007) *“La supresión del trámite de audiencia al interesado previo al proceso penal por delito fiscal”* Rev. Quincena Fiscal. N°5 Ed. Aranzadi
 (2008) *“Fraude y delito fiscal en el IVA: fraude carrusel, truchas y otras tramas.”* Ed. Marcial Pons. Madrid.
 (2011) *“El delito fiscal en lo tributos autoliquidados.”* Revista Técnica Tributaria. N°77. AEDAF.
 (2012) *“La declaración tributaria especial: luces y sombras de la amnistía fiscal o el dulce sabor de la zanahoria.”* Revista Jurídica de Cataluña. N°3.

ALONSO MADRIGAL,F.J.(1999) *“Legalidad de la infracción tributaria (Reserva de ley y tipicidad en el derecho tributario sancionador)”*. Ed. Dykinson. Madrid.

ANEIROS PEREIRA,J.

(2001) *“La relevancia penal de la prescripción tributaria (Reflexiones a propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de noviembre de 2000)”*. Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Ed. La Ley.

(2008) *“El delito fiscal.”* Estudios Jurídicos en Memoria de Don Cesar Albiñana García-Quintana. Vol. I IEF. Madrid.

(2010) *“Las implicaciones de la reforma del Código Penal desde el punto de vista tributario.”* Publicación en AEDAF digital.

ANGULO RODRIGUEZ,ED.(1979) *“Un supuesto de remisión normativa: El RD 1920/1976 sobre procedimiento simplificado de gestión tributaria.”* Crónica Tributaria. Nº28

ANIBARRO PÉREZ,S.

(1999) *“La interpretación razonable de la norma como eximente de la responsabilidad por infracción tributaria”*. Ed. Lex Nova. Valladolid.

(1999) *“Tramitación abreviada del procedimiento sancionador tributario a la luz de los procedimientos de liquidación y de imposición de sanciones.”* Rev. Información Fiscal Nº33.

(2001) *“La separación de los Procedimientos Tributarios de Comprobación y de imposición de sanciones”* Ponencia presentada a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada (La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria), organizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y por el Consejo para la Defensa del contribuyente. Madrid.

(2005) *“Infracciones y sanciones tributarias”*. Junto a Sesma Sánchez, B. Ed. Lex Nova. Valladolid.

(2017) *“Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra al Hacienda Pública.”* Ed. Tirant lo Blanch. Valencia

APARICIO PEREZ,J.

(1987) *“El delito fiscal: la no presentación de declaración tributaria como medio para cometerlo.”* Gaceta Fiscal Nº42.

(1986) *“Infracciones y sanciones en materia tributaria”*. Revista de derecho financiero y de hacienda pública. Vol.39 Nº292

(1990) *“La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio.”* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia Nº11. Ed. La Ley.

(1997) *“El delito fiscal a través de la Jurisprudencia”*. Aranzadi. Pamplona.

ARGILÉS Y GARCÉS DE MARCILLA,J.

(1975) *“El delito fiscal”*. Crónica Tributaria. Nº25.

(2000) *“Procedimiento sancionador tributario”* (I) y (II). Rev. Gaceta Fiscal Nº 190 y 191.

ARIAS SENSO,M.A.(1999) *“Delitos contra la hacienda Pública: subtipos agravados y regularización fiscal.”* Rev. Actualidad penal. Nº31/1999.

ARRIETA MARTINEZ DE PISON,J.(1994) *“Las Actas de inspección de los tributos”*. Madrid, Cívitas

ARROYO ZAPATERO,L.(2007), junto a y Nieto Martín, A. (coords.) *“El principio de ne bis in idem en el Derecho penal europeo e internacional.”* Ediciones de la universidad de castilla-La Mancha. Cuenca.

AYALA GÓMEZ,I.

(1988) *“El delito de defraudación tributaria: Artículo 349 del Código Penal”*. Cívitas. Madrid.

(2000) *“Consumación y prescripción del delito fiscal”*. Terceras Jornadas sobre el Delito Fiscal. Gaceta Fiscal.

(2009). *“Antecedentes legislativos de los «delitos contra la Hacienda. Públicas»”*. En Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública”. Tirant lo Blanch.

(2009) *“Los delitos contra la hacienda Pública relativos a los ingresos tributarios: el llamado delito fiscal del artículo 305 del Código Penal”*. En Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública”. Tirant lo Blanch.

AYATS VERGÉS,M.(2013) *“Informe sobre las novedades introducidas en la nueva regulación del delito fiscal: algunas propuesta de mejora.”* Junto a Juan Casadevall, J. Ed. ePraxis.

ARIAS VELASCO,J.

(1976) “*Actas previas y actas definitivas en el procedimiento de gestión tributaria*”.

Crónica Tributaria. Nº 18.

(1994) “*Facultades de la Inspección frente a los derechos de los ciudadanos en el procedimiento de inspección tributaria.*”. AASS Española de Asesores Fiscales. Entrega Nº5 Informe 26/94.

(1990) “*Procedimientos tributarios*”, Marcial Pons. Madrid.

(1999) “*El expediente distinto e independiente o los mismo perros con distintos collares (fábula)*”. Rev. Quincena Fiscal. Marzo. Nº2. Ed. Aranzadi

(2002) “*Nota sobre el sistema de retribución de los Inspectores de Hacienda.*” Rev. Quincena Fiscal Nº5. Ed. Aranzadi.

ARNAU ZOROAF.(1977) “*Anotaciones sobre el delito fiscal*”. Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I. IEF. Madrid.

BACIGALUPO SAGGESE,S.

(2000) “*Delitos contra la Hacienda Pública*” Editorial Universitaria Ramón Areces.

(2008) “*Límites entre infracciones y delitos fiscales*”. Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez. Ed. La Ley.

BACIGALUPO ZAPATER,E.

(1979) “*El delito fiscal en España*”. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. Nº56

(1.985) “*El error sobre los elementos del tipo y el error sobre la antijuridicidad o la prohibición.*” La reforma del Código Penal de 1.983. Ed. Revista de derecho privado. Vol.II. Madrid.

(1995) “*El nuevo delito fiscal*”. Rev. Actualidad penal. Ed. Wolters Kluwer.

(2005) “*El delito Fiscal.*” Curso de Derecho Penal económico.” 2ª ed. Ed. Marcial Pons

(2013) “*La reforma del delito fiscal por la LO 7/2012.*” Diario La Ley, Nº8076. Ed. Wolters Kluwer.

BAENA AGUILAR,A.(1999) -Junto a Cugat Mauri, M- “*Efectos del nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria sobre el plazo de prescripción del delito fiscal: Comentario a la STSJ Cataluña 22-1-199.*” Revista de derecho y proceso penal. Nº2 1999

BAJO FERNANDEZ,M.

(1973) “*El derecho penal económico. Un estudio de derecho positivo español*”. Anuario de Derecho Penal y Ciencias penales.” Ed. Universitaria Ramón Areces. Tomo XXVI, Nº1 Enero-Abril.

(1978) “*El derecho penal económico aplicado a la actividad empresarial*”. Civitas . Madrid.

(1980) “*Los delitos contra el orden socioeconómico*”. RFDUCM. Nº3

(1987) “*Manual de Derecho Penal*”. Parte especial. Ed. Ceura. Madrid.

(1998) “*El error de prohibición en el derecho penal económico.*” En Derecho Penal Económico. Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia.

(2000) “*Delitos contra la Hacienda Pública*” Editorial Universitaria Ramón Areces

(2001) “*La polémica prescripción del delito fiscal (A propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000).* Actualidad Penal, Nº8, 19 al 25 de febrero de 2001.

(2008) “*Límites entre infracciones y delitos fiscales*”. Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez. Ed. La Ley.

BALLBE MALLOL,M.(2004), Junto a Prados Reig, C. “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”. Ed. Tirant lo Blanch.

BANACLOCHE PEREZ,J.

(1982) “*Dolo y cuantía en la calificación del delito fiscal*”. Crónica Tributaria Nº42.

(1984) “*Gestión e inspección: una diferencia peculiar.*” Revista al Ley. Tomo III

(1999) “*Los derechos del contribuyente.*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. T II. Ed. La Ley.

(2007) “*La ley tributaria antifraude general*”. Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. 1 a 15 de enero. Ed. La Ley.

BANACLOCHE PEREZ-ROLDAN,J.(2007) “*Atestado y prueba pericial*”, en Política fiscal y delitos contra la Hacienda pública. Mesas redondas de derecho y economía. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces.

- BARRACHINA JUAN,E.**(2001) *“Prescripción: Ley General Tributaria versus Código Penal”*. Rev. El Fisco, núm. 65.
- BARRERA DE IRIMO,A.**(1960), *“Aspectos jurídicos, económicos y psicológicos de la Inspección Tributaria”*. Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1959. Madrid.
- BASANTA DE LA PEÑA,J.**(1970), *“Nueva regulación de las autoliquidaciones”*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº 85.
- BAYARDO BENGUA,F.**(1966), *“Los delitos conexos a la infracción tributaria.”* Ponencia presentada a las V Jornadas Luso-Hispano-Americanas de Derecho Tributario.
- BAYONA DE PEROGORDO,J.J.**(1977) *“Aspectos procedimentales del delito fiscal.”* Revista Española de Derecho Financiero, Nº15.16. Ed. Civitas.
- BELTRAME , PIERRE** (2001) *“El derecho de la represión de las infracciones fiscales en Francia.”* En Principios, Derechos y Garantías Constitucionales del Régimen Sancionador Tributario. (II Jornadas sobre Derecho Constitucional Tributario). Dc.Nº19/01. Vol.I Rev. Documentos. IEF.
- BERDUGO GÓMEZ DE LA TORRE,I.**
(1.990) *“Estimación indirecta y delito fiscal.”* Anuario de derecho penal y ciencias penales. Tomo 43
(1994) *“Todo sobre el fraude tributario”*. Editorial Praxis.
(1995) *“Consideraciones sobre el delito fiscal en el Código Español.”* Themis, Revista de Derecho. Nº32.
- BERMEJO RAMOS,J.**
(1985) *“La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública”* Crónica Tributaria Nº58. IEF
(1989) *“La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública”*. Crónica Tributaria Nº60.
(1991) *“El delito Fiscal: aspectos procedimentales”* Tribuna Fiscal Nº4. “La Jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio.”
- BERTRAN GIRÓN,F.**
(2008) *“El resultado típico: La cuantía de la defraudación y su incidencia en el delito.”*. En, Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Abogacía General del Estado. Ed. Thomson-Aranzadi.
(2009) *“La culpabilidad: El dolo. Causas eximentes y atenuantes.”* En *“El delito fiscal”*. AAVV. CISS. Wolters Kluwer. Valencia
(2012) *“El proyecto de ley de reforma del art.305 del Código Penal: principales novedades.”* Rev. Carta Tributaria. 19-20 de Noviembre. Ed. CISS, Wolters Kluwer.
(2016) *La regularización en el delito contra la Hacienda pública: luces y sombras de la reformas legales.”* En, Estudios sobre el Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales. Ed. Aranzadi.
- BLAZQUEZ LIDOY,A.**
(2001) *“Regularización del delito fiscal: ¿Es necesario el pago?.”* Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. Nº343.
(2016) *“Procedimiento de inspección cuando la Administración aprecie indicios delictivos de delito contra la hacienda Pública.”* En, Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria. Coord. Merino Jara, I. y Calvo Vérguez, J. Ed. Huygens. Barcelona
- BOSCH CHOLBI, J.L.**
(2007) *“Supresión del trámite de audiencia previo a la denuncia de delito contra la Hacienda pública.”* Junto a García Moreno, A. Rev. Tribuna Fiscal, Nº195.
(2011) *“La Inspección de los Tributos ante la protección constitucional del domicilio de las personas físicas, jurídicas y los despachos profesionales: la inspección en una encrucijada.”* Revista Técnica Tributaria. Nº95.
- BOIX REIG,J.**
(1986) *“Los delitos contra la Hacienda Pública”*. Ed. Técnos. Madrid.
(2001) *“Cuestiones relativas al proceso penal por delito fiscal”* IEF. Rev. Documentos Nº 19/1 Vol.

- (2012) *“Derecho Penal. Parte especial”*. Vol. III Ed. Iustel.
- BRANDAIZ GARCIA, J.A.**(2003) *“La regularización postdelictiva en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.”* Estudios penales y criminológicos. Nº24. 2002-2003
- BUSTOS RAMIREZ, J.**
 (1985) *“El tratamiento del error en la reforma de 1.983: art.6.bis.a.”* Anuario de derecho penal y ciencias penales. Tomo 38. Fasc/ Mes 3.
 (1986) *“Los delitos contra la Hacienda Pública”*. ed. Técnos. Madrid.
- CALDERON CERESO, A.**(2000) *“Efectos penales de la regularización tributaria”*. Gaceta Fiscal. III Jornadas sobre delito fiscal. Enero 2000.
- CALDERON GONZALEZ, J.M.**
 (2010) *“Control judicial del plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (a la luz de lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007).”* Revista Técnica Tributaria. Nº89.
 (2015) *“Prejudicialidad penal y alcance de sus efectos.”* Rev. Tribunal Fiscal, Nº229. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- CALERO RODRIGUEZ, J.R.**(1979) *“La conformidad del sujeto pasivo en las Actas de Inspección”*. Estudios de Derecho Tributario. IEF. Madrid
- CALVO ORTEGA, R.**
 (1998) *“La presunción de buena fe den los sujetos pasivos”*. En Derechos y garantías de los contribuyentes. Ed. Lex Nova
 (2006) *“Los nuevos reglamentos tributarios; recaudación, régimen sancionador y revisión.”* Junto a Tejerizo López, J.M. Ed. Aranzadi.
- CALVO VÉRGEZ, J.**
 (2009) *“Las devoluciones tributarias y la rectificación de autoliquidaciones en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.”* Rev. Impuestos, Nº2.
 (2012) *“La amnistía fiscal en el RD-ley 12/2012, de 30 de marzo”*, Rev. Carta Tributaria, Nº9
 (2.013) *“Inicio y Desarrollo del Procedimiento de Inspección Tributaria: Cuestiones Conflictivas.”* Ed. Thomson Reuters Aranzadi.
 (2013) *“Luces y sombras en torno a la nueva declaración tributaria especial ¿un supuesto de regularización próximo a la amnistía fiscal?”* Rev. Crónica Tributaria, Nº146
 (2013) *“El nuevo delito fiscal tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre.”* Rev. Quincena Fiscal, Nº3. Ed. Aranzadi.
 (2014) *“Las competencias de investigación atribuidas a la Administración tributaria en los procesos por delitos contra la Hacienda Pública.”*, Nº47. Revista Jurídica de la Región de Murcia.
 (2015) *“La comprobación de bases negativas correspondientes a ejercicio prescritos en el impuesto sobre sociedades y la necesaria protección de la seguridad jurídica.”* Rev. Quincena Fiscal, Nº17. Ed. Aranzadi.
- CARRETERO PEREZ, A.**
 (1985) *“El sentido actual de los Delitos contra la Hacienda Pública”* Crónica Tributaria Nº58 IEF.
 (2013) *“La nueva reforma de los delitos contra la hacienda pública: un paso firme contra el fraude fiscal.”* Nº8027, La Ley. Ed. Wolters Kluwer.
- CARO CEBRIAN, A.**(1989) *“La comprobación Tributaria en el procedimiento de gestión”* Carta Tributaria. Monografías. Nº89
- CARRASCO, P.A.**(1867) *“Tratado de las Contribuciones Directas en España”*. Madrid. Biblioteca UCM.
- CASADO HERRERO, D.**(1978) *“El delito fiscal: breve análisis jurídico-penal.”* Hacienda Pública Española. Madrid.
- CASADO OLLERO, G.**
 (1981), *“La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco”*. Hacienda Pública Española. Nº68.

- (2008) “*Administración tributaria y delito fiscal.*” Estudios Jurídicos en Memoria del D Cesar Albiñana. Vol. II IEF. 2008.
- (2008) “*Ganancias patrimoniales no justificadas y delito fiscal*” Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez. Ed. La Ley.
- CASANA MERINO, F.**(1991) “*La configuración del ilícito tributario.*” Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda. Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- CASTILLO DEL CAMPO, C.**(1989) “*La legalidad del artículo 121 del Reglamento de procedimiento para las reclamaciones económico-administrativas de 20 de agosto de 1981. Ámbito de aplicación.*” Carta Tributaria. N°1.01.
- CASTRO MORENO, A.**(2008) “*Elusiones fiscales atípicas*”. Ed. Atelier. Madrid.
- CAYON GALIARDO, A.**(1986). “*Reflexiones sobre el deber de colaboración*”. XXXII semana de Estudios de Derecho Financiero. I.E.F. Madrid.
- CAZORLA PRIETO, L. M.**
- (2012). “*La llamada “amnistía fiscal”. Estudio pormenorizado de la regularización fiscal especial (Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo).*” Ed. Aranzadi. Pamplona.
- (2013) “*La inserción de la llamada amnistía fiscal en nuestro ordenamiento jurídico*”. Revista Española de Derecho Financiero. N°157.
- CEREZO MIR, J.**(1975) “*Limites entre el Derecho penal y el Derecho administrativo*”. III Jornadas de catedráticos y profesores agregados de Derecho penal.
- CERVERA TORREJON, F.**
- (1974) “*La Inspección de los Tributos: Impugnación de las actas de invitación*”. Crónica Tributaria. N°11.
- (1975) “*La Inspección de los Tributos. Garantías y procedimientos*”. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (1998) “*Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)*” (I) y (II). (Junto a, Magraner Moreno, F.J., y Juan Lozano, A.J) Rev. Quincena Fiscal N° 23 y 24
- CHECA GONZALEZ, C.**
- (1986) “*La asunción de funciones liquidadoras por la Inspección de Tributos. Historia de una evolución*”. Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, N°12. Ed. La Ley
- (1998) “*Derechos y garantías en el procedimiento de inspección*”. En, Derechos y garantías de los contribuyentes. Ed. Lex Nova.
- CHICO DE LA CAMARA, P.**
- (2012) “*El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda.*” Ed. Aranzadi.
- CHOCLAN MOLTALVO, J.A.**
- (2000) “*Últimas tendencias Jurisprudenciales sobre el delito fiscal. Falsedad ideológica versus ideología. Delito contable.*” Gaceta Fiscal. Terceras Jornadas sobre delito fiscal. Enero 2000.
- (2000) “*Consumación y Prescripción del delito fiscal*”, Rev. Actualidad Penal 10/2000
- (2004) “*La incidencia de la nueva Ley General Tributaria en el delito fiscal. Una necesaria revisión de la jurisprudencia del Tribunal Supremo*”. N°1. Rev. La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía. Ed. Wolters Kluwer.
- (2011) “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones.*” 2ª edic. Ed. Bosch. Wolters Kluwer.
- (2016) “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones.*” 2ª edic. Ed. Bosch. Wolters Kluwer.
- CISNEROS GONZALEZ, J.M.**(2017) “*Estudio acerca de los posibles elementos subjetivos del artículo 305 CP y su deducción en el proceso penal.*” La Ley Penal, N°127. Ed. Wolters Kluwer.
- CLAVIJO CARAZO, F.**
- (1986).”*La función comprobadora y liquidadora de la Inspección*”. Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia N°7. Ed. La ley.
- (1987) “*El nuevo Reglamento para la inspección tributaria. ¿Garantía para la Administración o para los administrados?*.” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia N° 10. Ed. La Ley.

CLAVIJO HERNANDEZ, F.

(1976) “*El procedimiento simplificado de liquidación del Real Decreto 1920/1976, de 16 de julio*”. Revista Española de Derecho Financiero. Nº19.

(1978). “*El acto de liquidación*”. Revista Española de Derecho Financiero, Nº 15-16. Ed. Civitas.

(1985) “*Comentarios a la Sentencia del T.S. de 24 de abril de 1984, en relación con el R.D. 412/1982.*” Revista Jurídica de Cataluña. Nº4.

(1987) “*La autoliquidación tributaria.*”. Estudios de Derecho y Hacienda. Libro homenaje al profesor Albiñana. Vol. II Madrid.

(1999) “*Delito fiscal y prescripción tributaria*”. Rev. Tribuna Fiscal, núm. 101. Ed. CISS

COLOMA CHICOT, J.A.

(2001) “*La responsabilidad civil en el delito fiscal.*” Ed. Marcial Pons.

(2007) “*Problemas técnicos planteados en el enjuiciamiento de las causas por delito fiscal.*” InDret, Nº03/2001. Barcelona.

COMÍN COMÍN, F.(1994) “*Raíces Históricas del fraude fiscal en España*”. Monografías del Instituto de Estudios Fiscales.

CORDERO BLANCO, I.(2000) “*Delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.*” Eguzkilo. Nº14 San Sebastián.

CORDERO GARCIA, J.A.

(2002) “*El derecho a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador tributario: contenido y ámbito de aplicación temporal.*” Rev. Crónica Tributaria, Nº.105

(2009) “*Notas al desarrollo reglamentario de la Ley 36//2006, de medidas de prevención del fraude fiscal.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº17. Ed. Aranzadi.

(2009) “*El procedimiento sancionador tributario surgido de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente.*”. Ed. Universidad de Almería.

(2009) “*El procedimiento sancionador en materia tributaria.*” Ed. Marcial Pons.

CORDERO GONZÁLEZ, E.M.^a(2016) “*La interrupción de la prescripción en relación con las obligaciones conexas tras la reforma de la Ley General Tributaria por Ley 34/2015*”. Revista Española de Derecho Financiero, Nº170. Ed. Civitas.

CÓRDOBA RODA, J.

(1977) “*El delito Fiscal.*” Revista Española de Derecho Financiero. Nº 15-16. Ed. Cívitas.

(1978) “*Comentarios al Código Penal*”, Tomo III. Barcelona.

(1980) “*Valoración crítica*” en el *Proyecto de reforma del Código Penal*. Revista Jurídica de Cataluña.

(1985) “*El nuevo delito fiscal*”. Revista Jurídica de Cataluña.

(1999) “*Prescripción tributaria y delitos contra la Hacienda Pública.*” Revista La Ley Nº4886. Septiembre.

COLLADO YURRITA, P.(1996) “*La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal.*” Tirant Monografías. Nº51. Valencia.

CORTES DOMINGUEZ, V.(2008), Junto a Moreno Catena, V. “*Derecho Procesal Penal*”. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.

CROS GARRIDO, J.(1981) “*Infracción tributaria y delito fiscal. Algunas consideraciones.*” Crónica Tributaria Nº 37. Ed. IEF.

CRUZ AMORÓS, M.

(1986) “*Evaluación de la aplicación del delito fiscal en España 1974/84*”. AAVV. En Financiación de las Autonomías e infracciones y sanciones tributarias. XII Semana de Estudios de Derecho Financiero. IEF. Madrid.

(1998) *Sobre la Ley 1/1998, de 6 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes.* Estudios de derecho judicial. Nº9

CUADRADO RODRIGUEZ, J.I.(1993) “*Las actuaciones de la Inspección Tributaria.*” Revista Jurisprudencia Tributaria. Nº 17. Ed. Aranzadi.

CUBERO TRUYO, A.M.(2006) “*Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario.*” Junto a García Berro, F. Revista Española de Derecho Financiero, Nº129. Ed. Civitas.

DE MIGUEL CANUTO, E.(2016) “*Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº10. Ed. Aranzadi.

DE FUENTES BARJADÍ, J.(2008). *“Manual de delitos contra la Hacienda Pública.”* AAVV. Thomson-Aranzadi.

DE LA PEÑA VELASCO, G.

(1985) *“Algunas consideraciones sobre el delito fiscal.”* Consejería de Economía, Hacienda y Empleo de la región de Murcia.

(1985) “Reflexiones sobre el artículo 349 del Código Penal”. Crónica Tributaria. Nº53

DE LA OLIVA SANTOS, A.(2.004) *“Derecho Procesal Penal.”* Ed. Universitaria Ramón Areces.

DE USERA, G.(1950) *“Legislación de la Hacienda Española”*. Ed. Aguilar. Madrid

DE VICENTE MARTINEZ, R.(1991) *“Derecho fiscal y principio de legalidad”* Anuario de derecho penal y ciencias penales. Tomo 44 Mes 3.

DEL PASO BENGOA, J.

(1990) *“Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento general.”* Ed. CISS. Valencia.

(1998) *“Derechos y Garantías del Contribuyente: comentarios a la Ley 1/1998.”* Ed. CISS. Valencia.

(2001) *“Relaciones entre el procedimiento inspector y el procedimiento sancionador administrativo.”* Rev. Documentos, Nº19/01 Vol. I Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.

DEL POZO LOPEZ, J.

(1977) *“Anotaciones sobre el delito fiscal”*. Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I. IEF. Madrid.

(1.984) *“Las sanciones en la Ley General Tributaria: veinte años de aplicación.”* Crónica Tributaria. Nº50

DEL ROSAL, J.(1962). *“Ideas para la aplicación de los principios de Derecho Penal a la infracción tributaria.”* X Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid.

DEL ROSAL BLASCO, B.(2012) *“Reflexiones de urgencia sobre la trascendencia penal de la regularización fiscal extraordinaria del Real Decreto-Ley 12/2012.”* Rev. La Ley Nº 7893

DELGADO GARCIA, J.(1995) *“El delito fiscal. Algunas cuestiones penales y procesales.”* Nº17. Ed. Colex. Madrid.

DELGADO PACHECO, A.

(1984) *“El nuevo procedimiento de la inspección de los tributos.”* Gaceta Fiscal. Nº17

(1986) *“Derechos, deberes y facultades del personal inspector en el desarrollo de sus actuaciones.”* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia Nº11. Ed. La Ley

DÍAZ FRAILE, F.(2015) *“Derecho Penal y Derecho Administrativo sancionador”*. Ed. Tirant lo Blanch.

DIEZ-PICAZO GIMENEZ, I.(1991) *“El Derecho Fundamental al Juez ordinario predeterminado por Ley”*. Revista Española de derecho Constitucional. Nº31.

DIEZ LIRIO, L.C.(2013) *“La naturaleza jurídica de la regularización tributaria tras la entrada en vigor de la LO 7/2012.”* Revista de Jurisprudencia El Derecho, Nº2 Ed. El Derecho.

DOLS ROCA, M.(1982) *“El delito fiscal en el proyecto de reforma del Código penal de 1.980”*. Cuadernos de la Facultad de Derecho. Universidad de la Islas Baleares.

ENRIQUEZ SANCHO, R.(1985) *“Consideraciones sobre el Delito Fiscal”* Rev. Crónica Tributaria Nº58 IEF

ESEVERRI MARTINEZ, E

(1983), *“Sobre la naturaleza jurídica de las autoliquidaciones”*. Revista Española de Derecho Financiero. Nº 37. Ed. Cívitas.

(1987) *“El nuevo Reglamento para la inspección tributaria. ¿Garantía para la Administración o para los administrados?”* Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia Nº 10. Ed. La Ley.

(1987) *“Las actuaciones inspectoras.”* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública. Nº200.

(1989) *“Las actuaciones tributarias reclamables en vía económico-administrativa.”* Cuadernos Cívitas. Madrid.

(1994) *“Procedimiento de liquidación tributaria y procedimiento sancionador tributario”*. Revista de Información Fiscal. Nº2, Abril-Mayo. Ed. Lex Nova.

(1.994) *“Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente”* Rev. Crónica Tributaria. Nº69.

- (1994) “*La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributarios. Problemas que plantea.*” Rev. Crónica Tributaria, Nº103
- (1995) “*Comentario al artículo 58 de la LGT.*” En, La Ley 25/1.995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. Ed. Cedecs.
- (1995) “*Procedimiento de liquidación tributario y procedimiento sancionador tributario.*” Rev. Técnica Tributaria. Nº28.
- (1998) “*Sanciones e intereses de demora.*” Crónica Tributaria. Nº87
- (2000) “*Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General.*” Ed. Comares. Granada.
- (2001) “*La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador*” Ponencia presentada a las Jornadas sobre Técnica Tributaria Aplicada (La separación de los procedimientos sancionador y de liquidación tributaria), organizadas por el Instituto de Estudios Fiscales y por el Consejo para la Defensa del contribuyente. Madrid.
- (2012) “*La prescripción tributaria en la Jurisprudencia del Tribunal Supremo.*” Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- (2017) “*La devolución de los ingresos indebidos.*” Ed. Tirant lo Blanch.
- (2017) “*La prescripción tributaria. nueva regulación.*” Rev. Documentos. Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- ESCRIBANO LOPEZ,F.**
- (1988) “*La colaboración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales.*” Monografías Cívitas. Madrid.
- (1996) “*El procedimiento tributario tras la reforma de la LGT.*” Rev. Quincena Fiscal. Nº19
- ESPEJO POYATO,I.**
- (1989) “*Los ilícitos tributarios en el Derecho alemán.*” Crónica Tributaria, Nº59
- (2013) “*Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal.*” Ed. Marcial Pons.
- (2013) “*Administración y Jurisdicción en el delito fiscal.*” Rev. El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho. Nº33.
- (2015) “*Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT.*” Revista de Contabilidad y Tributación, Nº388. Ed. CEF
- ESPIGADO GUEDES,D.**(2017) “*«Amnistía fiscal»: a propósito de la regularización tributaria como excusa absoluta en el delito fiscal. La sentencia del Tribunal Constitucional de 8 de junio de 2017.*” Diario La Ley, Nº9030. Ed. Wolters Kluwer.
- FALCON y TELLAR,R.**
- (1992) “*La prescripción en materia tributaria.*” Rev. La Ley. Madrid.
- (1995) “*Un giro trascendental en la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo con incidencia inmediata en el procedimiento inspector: el derecho a no declarar.*” Rev. Quincena Fiscal. Nº22. Ed. Aranzadi.
- (1996) “*El estatuto del contribuyente (II): el derecho a no recurrir.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº. 7. Ed. Aranzadi.
- (1997) “*El carácter reservado de la información tributaria: la sentencia Saunders y sus consecuencias sobre el ordenamiento interno.*” Rev. Quincena Fiscal , Nº12
- (1998) “*Aspectos positivos y negativos de la Ley de derechos y garantías del contribuyente (I): especial referencia a la suspensión de las sanciones y al plazo máximo de duración de los procedimientos.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº. 6. Ed. Aranzadi.
- (1998) “*Consecuencias en el ámbito penal del acortamiento a cuatro años del plazo de prescripción tributaria*”, Quincena Fiscal, Nº 19.
- (1998) “*Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el art. 66.2 RGIT y en los arts. 9 y 10 LOPJ*», Rev. Quincena Fiscal, Nº11. Ed. Aranzadi.
- (1999) “*El delito fiscal como norma penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afecten a la exigibilidad jurídica de una determina conducta del contribuyente.*” Quincena Fiscal. Nº10. Ed. Aranzadi.
- (2000) “*Transcendencia penal de la consumación de la prescripción tributaria: el discutible criterio sentado por la STS 6 noviembre 2.000.*” Rev. Quincena Fiscal Nº22.
- (2001) “*La «Liquidación provisional» como presupuesto de procedibilidad en materia de delito fiscal y sus consecuencias en relación con los efectos de prescripción tributaria. La Sentencia de 10 de octubre de 2001*”. Rev. Quincena Fiscal. Nº18. Ed. Aranzadi.

- (2003) “*Plazo máximo para la resolución de los procedimientos tributarios y efectos de su incumplimiento en el Anteproyecto de LGT*” Rev. Quincena Fiscal, Nº 11. Ed. Aranzadi.
- (2004) “*La ejecución de las sentencias penales por la Agencia tributaria.*” Nº5. Rev. Quincena Fiscal. Ed. Aranzadi.
- (2006) “*La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes. Crítica de la STS enero 2006.*”. Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas de derecho y economía. Ed. Centro de estudios Ramón Areces.
- (2006) “*La imposibilidad de revisar actas de comprobado y conforme en vía penal: STS 20 de enero 2006*”. Rev. Quincena fiscal. Nº14- Ed. Aranzadi.
- (2007) “*Otras medidas para la prevención del fraude contenidas en la Ley 36/2006, de 29 de noviembre (I).*” Rev. Quincena Fiscal, Nº2. Ed. Aranzadi.
- (2011) “*La reforma del Código penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº1. Ed. Aranzadi.
- (2012) “*La regularización del «quinto año».*” Rev. Quincena Fiscal, Nº4. Ed. Aranzadi. Pamplona.
- FARALDO CABANA,P.**(2000) “*Las causas de levantamiento de la pena.*” Tirant Lo Blanch. Valencia.
- FENELLÓS PUIGSERVER,V.**
- (1997) “*El concepto de regularización tributaria a efectos de exclusión de la pena por el delito del artículo 305 del Código penal.*” Rev. Crónica Tributaria. Nº84.
- (1997) “*Consideraciones acerca del Proyecto de Estatuto del Contribuyente (I)*”. Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia I. Ed. La Ley.
- FERNANDEZ ALBOR, A.**
- (1978) “*Estudios sobre criminalidad económica.*” Ed. Bosch. Barcelona
- (1981) “*Política criminal y delito fiscal.*” Jornadas de estudios sobre delitos económicos y economía de mercado. Madrid. Jornadas de la Fundación “Fondo para la Investigación Económica y Social”.
- FERNANDEZ CUEVAS,A.**
- (1977) “*El delito fiscal en la Ley 50/1.977*” Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I IEF Madrid.
- (1982) “*El delito fiscal. Delito imposible?*”. Crónica Tributaria Nº42.
- (1985) “*Notas sobre los límites del delito contra la Hacienda Pública respecto de la infracción tributaria*”. Crónica Tributaria. Nº53.
- (1986) “*La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal.*” Carta Tributaria Nº23.
- FERNANDEZ MONTES,M.**(1962) “*Infracciones Tributarias, impunidad, culpabilidad y causas de justificación*”. X Semana de Estudios de Derecho Financiero. Madrid.
- FERNANDEZ OUBIÑA,A.**(1995) “*La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública.*” Crónica Tributaria Nº75
- FERNANDEZ OUBIÑA,A.**(1995) “*La responsabilidad civil en los delitos contra la Hacienda Pública.*” Rev. Crónica Tributaria, Nº75
- FERNANDEZ PAVÉS, M.J.**
- (1991) “*Administración y gestión tributaria*”. AAVV. Comentarios a la LGT y líneas para su reforma. IEF. Madrid
- (1995), “*La autoliquidación tributaria*”. Instituto de estudios Fiscales. Madrid.
- FERRÉ OLIVÉ,J.C.**
- (1990) “*Estimación indirecta y delito fiscal.*” Anuario de derecho penal y ciencias penales. Tomo 43
- (1994) “*Todo sobre el fraude tributario*”. Editorial Praxis.
- FERREIRO LAPATZA, J.J.**
- (1975) “*Curso de Derecho financiero español.*” I.E.F. Ministerio de Hacienda.
- (1976) “*Las funciones liquidadoras de la Inspección de los Tributos*”. Cívitas.
- (1983) “*La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales económico-administrativos*”. Revista Española de derecho financiero. Nº 37. Civitas.
- (1992) “*La aplicación de la disposición adicional 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (deuda especial) a los supuestos de delito fiscal.*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia Nº1. Ed La Ley.

- (1998) “*Delito fiscal y prescripción tributaria*”. Rev. Técnica Tributaria. Nº43
- FERRER SAMA, A.**(1948) “*Comentarios al Código Penal*”. Tomo III 1ª Edición, Murcia. Ed. Tirant.
- FUSTER ASENSIO, C.**(2001) “*El procedimiento sancionador tributario.*” Ed. Aranzadi.
- GARCIA AÑOVEROS, J.**(1992) “*Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la administración Financiera*”. Revista Española de Derecho Financiero. Nº76.
- GARCIA ARAN, M.**(1992) “*Remisiones normativas, leyes penales en blanco y estructura de la norma penal.*” Estudios penales y criminológicos. Nº16 1992-1993.
- GARCIA ASENCIO, F.**(1985) “*La nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública*”. Crónica Tributaria. Nº53.
- GARCIA BERRO, F.**
- (1998) “*Los procedimientos tributarios y la Ley 30/1992 desde la nueva perspectiva de la Ley 1/1998, de derechos y garantías de los contribuyentes.*” Ed. Marcial Pons
- (2000) “*Deber de colaborar con la Administración Tributaria y derecho a no autoincriminarse: un conflicto aparente.*”, Junto a Aguillo Avilés, F. AA.VV., en *El Asesor Fiscal ante el nuevo siglo*. Ed. AEDAF. Madrid.
- (2004) “*Procedimientos Tributarios y Derechos del Contribuyente en la nueva Ley General Tributaria.*” AAVV. Ed. Marcial Pons. Madrid.
- (2004) “*La Inspección Tributaria en la nueva LGT*” Rev. Quincena Fiscal. Análisis de legislación. Dic. 2004 I-II.
- (2006) “*Reflexiones críticas en torno al régimen sancionador tributario.*” Junto a Cubero Truyo, A.M. Revista Española de Derecho Financiero, Nº129. Ed. Civitas.
- (2010) “*Derecho a no autoincriminarse de los contribuyentes y procedimiento sancionador separado: precisiones a la luz de la evolución jurisprudencial.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº19 (Nov. I) Ed. Aranzadi.
- GARCIA DELGADO, J.**(1995) “*El delito fiscal*”. Ed. Colex.
- GARCÍA DÍEZ, C.**
- (2000) “*Prescripción tributaria y delito fiscal*”, -Junto a García Sanguino, M.- Canarias Fiscal, núm. 7.
- (2.006) “*La activación del tanto de culpa en la Ley General Tributaria y en el Reglamento General sancionador Tributario.*” Rev. Impuestos Nº17. Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Ed. La Ley.
- (2017) “*Vinculación a la declaración de hechos probados en las regularizaciones tributarias.*” Revista de Contabilidad y Tributación, Nº410. Ed. CEF.
- GARCIA GÓMEZ, A.**(2002) “*La simple negligencia en la comisión de la infracción tributaria*”. Ed. Pons. Madrid.
- GARCIA MORENO, A.**(2007) “*Supresión del trámite de audiencia previo a la denuncia de delito contra la Hacienda pública.*” Junto a Bosch Cholbi, J.L.. Rev. Tribuna Fiscal, Nº195.
- GARCIA NOVOA, C.**
- (2000) “*El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*”. Coord. Junto a López Díaz, A. AAVV Temas de Derecho Penal Tributario. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- (2003) “*El delito fiscal. Aspecto jurídico-tributarios*”. Revista Jurídica de la Universidad de Santiago de Compostela. Vol.12 Nº 2.
- GARCÍA PABLOS DE MOLINA, A.**(1993) “*Proyecto de Código Penal de 1992. Parte General (Teoría jurídica del delito).*” La Reforma del Código Penal. Revista ICADE, Madrid, , núm. 29.
- GARCÍA VITORIA, A.**(1988) “*Tratamiento del error en el Código Penal español.*” Estudios penales y criminológicos. Nº12, 1987-1988
- GARRIDO FALLA, F.**(1959) “*Los medios de policía y la teoría de las sanciones administrativas.*” Revista de la Administración Pública Nº128.
- GARRIGUES WALKER, A.** (1967) “*La represión del fraude fiscal*”. Asociación para el Progreso de la Dirección. Madrid.

- GIMBERNAT ORDEIG,E.**(1990) “*Consideraciones sobre los nuevos delitos contra la propiedad intelectual*”. Estudios de derecho penal. 3ª ed. Técnos. Madrid.
- GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ,E.**(1985) “*Nueva regulación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos.*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia N°2. Ed. La Ley.
- GIMENO SENDRA,V.**(2004) “*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal.*” En el prólogo a la obra de Prados Reig, C. y Ballbe Mallol, M.(2004) *La prejudicialidad administrativa en el proceso penal.* Ed. Tirant lo Blanch.
- GÓMEZ BENITEZ,J.M.** (1980) “*Notas para una discusión sobre los delitos contra el orden socio-económico y el Patrimonio en el Proyecto de 1980 del Código Penal*””. Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales. Tomo XXXII. Fasc. II.
- GOMEZ CABRERA,C.**(1998) “*Comentarios a la Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes*”. AAVV. Ed. MacGraw-Hill.
- GÓMEZ DEGANO y CEBALLOS-ZUÑIGA,J.L.** (1977) “*El delito fiscal*”, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. IEF. Vol. I. Madrid.
- GOMEZ LANZ,F.J.**(2013) “*Dos cuestiones recientes en torno a la regularización tributaria: la declaración tributaria especial de marzo de 2012 y la reforma del artículo 305 del Código Penal mediante la Ley Orgánica 7/2012.*” Revista de Derecho Penal y Criminología., N°1 , UNED.
- GONZALEZ GUTIERREZ BARQUIN,P. y BAL FRANCES,E.**(2008) “*El bien jurídico protegido en el delito contra la hacienda pública*”. En, Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Abogacía General del Estado. Ed. Thomson-Aranzadi.
- GONZALEZ NAVARRO,F.**(1962) “*Naturaleza y calificación de la infracción tributaria*”. X Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid
- GONZALEZ PAEZ,E**
(1983) “*La competencia de la Inspección de los tributos en su gestión.*” Rev. Crónica Tributaria. N°45.
(1984) “*Carácter administrativo de las autoliquidaciones*”. Rev. Crónica Tributaria. I.E.F. N°51.
- GONZALEZ RUS, J.J.**(1995) “*Aproximación a los delitos contra el orden socioeconómico en el proyecto del Código Penal de 1.992.*” Hacia un derecho penal económico europeo I Jornadas en honor del profesor Klaus Tiedemann. Ed. BOE.
- GONZALEZ VADILLO,I.**(1999) “*Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la hacienda Pública*”. Rev. Gaceta Fiscal N°165.
- GORDILLO ALVAREZ-VALDÉS,I.G.**(1999) “*La perseguibilidad del delito fiscal*”. Revista General del Derecho. N°660
- GOROSPE OVIEDO,J.I.**(2014) “*Las garantías del contribuyente en los tratados internacionales europeos (Carta de Derechos Fundamentales y Convenio Europeo de Derechos Humanos.)* Rev. Crónica Tributaria, N°153.
- GOTA LOSADA, A.**(1971) “*Tratado del Impuesto sobre la Renta*”. Vol. V. Madrid.
- GRACIA MARTIN,L.**(1988) “*La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español: crítica de la regulación vigente y propuestas de reforma.*” Revista Española de Derecho Financiero, N°58. Ed. Civitas
- GROIZARD Y GOMEZ DE LA SERNA,A.**(1911). El Código Penal de 1.870, comentado y concordado. Tomo III 2ª Edición. Madrid.
- GUERRA AZCONA,I.**(2008). “*Manual de delitos contra la hacienda Pública*”. AAVV. Ed. Aranzadi.
- GUIO MONTERO,F.**
(1986). “*Comentarios al Reglamento General de la Inspección de los Tributos.*” Revista estudios Financieros. N°43.
(1999) “*El contribuyente ante la Inspección de Hacienda.*” Ed. Lex Nova. Valladolid.
- HERNANDEZ MARTIN,V.**(1989) “*Problemas procesales del delito contra la Hacienda Pública*” Crónica Tributaria, N°60.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS,J.M.**(1996) “*Estudio sobre el delito fiscal del art.349 del CP tras la reforma operada por la LO 6/1995 de 25 de junio.*” Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi. N°239.
- HERRERA MOLINA,P. M.**

- (1997) “Los derechos a guardar silencio y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento inspector. Comentario y traducción de la sentencia del Tribunal Europeo de derechos Humanos, de 17 de diciembre de 1996, *Saunders v. United Kingdom*.” Rev. Impuestos-II, 1997.
- (2000) “Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)”, Quincena Fiscal, Nº9, Aranzadi. Junto a Pérez de Ayala Becerril, M.
- (2012) “El nuevo régimen de la regularización tributaria penal en la Ley General Tributaria y su relación con la amnistía fiscal.” Rev. Crónica Tributaria: Boletín de actualidad. Nº3
- HERRERO TEJEDOR, F.**(1973) “En torno al delito fiscal: condicionamientos jurídicos previos a su implantación.” Problemas tributarios actuales. IEF. Madrid.
- HORMAECHEA SÁNCHEZ, J.**(1996) “Infracciones y sanciones tributarias. Comentarios y cuestiones prácticas”. Ed. Lex Nova, Valladolid.
- HUESCA BOADILLA, R.**
- (1995) “La legalidad del Reglamento General de la Inspección de los Tributos. Comentario a la Sentencia de 22 de enero de 1.993.” Estudios de Jurisprudencia. Nº13. Colex
- (2007) “Procedimientos tributarios. Normas comunes Gestión e Inspección.” (Dir.) Ed. La Ley. Grupo Wolters Kluwer
- IBAÑEZ GARCÍA, I.**(1997) “Notas y referencias sobre el «Estatuto del Contribuyente”, CEF. Rev. Contabilidad y Tributación. Nº 176.
- IGLESIAS CAPELLAS, J.**
- (2011) “La regularización de la defraudación tributaria” Revista de Contabilidad y Tributación. CEF. Nº341-342.
- (2012) “La regularización tributaria en tiempos de crisis. Primeras reflexiones acerca de las novedades introducidas por el Real Decreto-Ley 12/2012, de 30 de marzo.” Revista de contabilidad y tributación, Nº350
- (2013) “La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública.” Revista de Contabilidad y Tributación. Nº367. CEF.
- (2013) “La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.” Impuestos.: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Nº3.
- (2013) “Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sobre el procedimiento de inspección tributaria.” Revista de Contabilidad y Tributación, Nº359. Ed. CEF.
- IGLESIAS DEL RIO, M.A.**
- (2008) “Las cláusulas de regularización tributaria y relativas a las subvenciones de los arts. 305.4 y 308.4 del Código Penal.” Delitos e Infracciones contra la Hacienda Pública. Ed. Tirant Lo Blanch.
- (2013) “La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria (Un análisis de la “autodenuncia”. Art. 305.4 CP).” Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- IGLESIAS PUJOL, LI.**(1982) “La Hacienda Pública como bien jurídico protegido.” Contrabando y delito fiscal. Ed. Bosch. Barcelona.
- JAEN VALLEJO, M.**(2002) “La prescripción del delito fiscal. Nota sobre la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2.001.” Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología. Comentarios de jurisprudencia penal. RECPC 04-J03 (2002)
- JIMENEZ ASENJO, E.**(1962) “Divagaciones en torno al fuero gubernativo fiscal.”. X Semana de Estudios de Derecho Financiero. Editorial de Derecho Financiero. Madrid
- JORDANA DE POZAS GONZALBEZ, L.**
- (1988) “El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública.” Jornadas sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales. Centro de Estudios Judiciales.
- (1989) “El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública” Crónica Tributaria. Nº60 IEF.
- JUAN LOZANO, A.M.**
- (1993) “La inspección de Hacienda ante la Inspección”. Ed. Marcial Pons, IEF Madrid.
- (1997) “Una propuesta para la articulación entre los procedimientos sancionadores y los desarrollados por los órganos de gestión e inspección en orden a la aplicación de los principios constitucionales”. Revista de Contabilidad y Tributación. Estudios Financieros. Nº173-174

- (1998) “*Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)*” (I) y (II). (Junto a, F., Cervera Torrejón y Magraner Moreno, F.J.) Rev. Quincena Fiscal Nº 23 y 24
- JUANES PECES,A.**(2014) Código penal comentado, con Jurisprudencia sistematizada y concordancias. (Dir.) 3ª edic, Ed. El Derecho
- LACASA SALAS,J.H.**(1990) “*Procedimiento de la Inspección de los Tributos. Comentarios al Reglamento general.*”. Ed. CISS. Valencia.
- LAGO MONTERO,J.M.**
 (1998) “*Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*” en AAVV, XIX Jornadas Latino-Americanas de Derecho tributario, Libro 2, La criminalización de infracciones fiscales. Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Lisboa (Portugal)
- (1999), “*Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. T II. Ed. La Ley
- LAMARCA PEREZ,C.**(1985) “*Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública*”. Revista de Derecho financiero. Nº178
- LANDROVE DIAZ,G.**(1971) “*Las infracciones tributarias ante el Derecho penal español*”. Anuario de Derecho Penal.
- LASARTE ALVAREZ,F.J.**
 (2009) “*Las Cortes de Cádiz: soberanía, separación de poderes, Hacienda, 1810-1811.*” Ed. Marcial Pons.
- (2012) “*La contribución extraordinaria de guerra de la Junta Central y las Cortes de Cádiz, 1810-1813: orígenes de la imposición personal en España.*” Universidad de Cádiz. Servicio de Publicaciones.
- (2012) “*Los diezmos ante la contribución extraordinaria propuesta por carga Argüelles a las Cortes de Cádiz. El filósofo rancio arremete contra Argüelles y desata la polémica*”. Revista de Estudios Regionales. Nº95.
- (2013) “*Notas sobre José Alonso López, diputado de las Cortes de Cádiz y del Trienio Liberal*” Revista de Estudios Regionales. Nº98.
- LASSO GAITE,J.F.** (1998) “*Crónica de la codificación española*”. Ministerio de Justicia. Dirección General de Codificación. Madrid.
- LEJEUNE VALCARCEL,E.**(1978) “*La discusión parlamentaria de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*”. Revista Española de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº135.
- LOPEZ BARJA DE QUIROGA,J.**
 (2004) “*El principio non bis in idem.*” Ed. Dykinson.
- (2016) “*Código Penal con Jurisprudencia sistematizada*” (Dir.) 2.016. 6ª edic, Ed. Tirant Lo Blanch.
- LOPEZ DIAZ,A.**
 (2000) “*El derecho a no autoinculparse y a no declarar contra sí mismo en el procedimiento sancionador en materia tributaria*”. Coord. Junto a García Novoa, C. AAVV Temas de Derecho Penal Tributario. Ed. Marcial Pons, Madrid.
- (2015) “*Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT.*” Revista Española de Derecho Financiero, Nº167. Ed. Civitas.
- LOPEZ GARRIDO,D.**(1984): “*La autonomía del apartado hacendístico y la transición al régimen liberal*”. Hacienda Publica Española. Nº 87.
- LORENZO JIMENEZ,J.V.**(2011) “*La Jurisdicción de Hacienda y la Unificación de Fueros 1852-1868*”. Boletín del Ministerio de Justicia. Nº 2.135. Octubre.
- LOPEZ MARTINEZ,J.**
 (1991). “*Inspección. Competencias. Comentarios al artículo 140 LGT*”, Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda. Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (1992) “*Nueva relación entre la Administración tributaria y los administrados*”. Revista de la Facultad de Derecho de Granada. (Nº17-20, 1989-1992)

- (1992) “*El procedimiento de la inspección tributaria a través de su reglamento general.*”. Revista de Información Fiscal. Julio-Agosto. Lex Nova.
- (1994) “*Régimen jurídico de los intereses moratorios en materia tributaria*” Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas
- (1998) “*Análisis jurídico de la incorporación de las sanciones al concepto deuda tributaria. La experiencia española.* En La criminalización de las infracciones fiscales. Tomo 2º. Asociación Fiscal Portuguesa. Lisboa.
- (2000) “*Temas prácticos de Derecho Financiero. Parte General*”. Ed. Comares. Granada.
- (2001) “*El intercambio de datos entre el procedimiento de regularización y el sancionador tributario*”. Rev. Tributos Locales. Nº12.
- (2.001) “*El derecho a no autoinculparse y el intercambio de datos entre el procedimiento inspector y el sancionador tributario.*” Los Derechos Humanos: Libro homenaje al Excmo. Sr. Luis Portero García. Ed. Universidad de Granada.
- (2003) “*El Ius Puniendi del Estado en el Ordenamiento Sancionador Tributario*”. Trabajo de Investigación inédito, para el concurso de plaza de Catedrático. Universidad de Gramada.
- (2003) “*Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización.*”, junto a Pérez Lara, J.M. Ed. Aranzadi.
- (2008) “*La necesidad de un auténtico procedimiento separado como garantía de la existencia del procedimiento sancionador tributario*”. Revista Técnica Tributaria. Nº82.
- (2015) “*Comentarios a las Sentencia del Tribunal Constitucional Nº150/2015, de 6 de junio.*” Dossier de Jurisprudencia Nº6. Ed. Tirant lo Blanch.
- (2016) “*Problemas pendientes en las relaciones entre la regularización tributaria y el proceso penal a la luz de la reforma de la Ley General Tributaria.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº 4. Ed. Aranzadi.
- (2016) “*Naturaleza y alcance del procedimiento de inspección tributaria y sus repercusiones con el delito y el proceso penal.*” En, Estudios sobre el Fraude Fiscal y Prevención del Blanqueo de Capitales. Ed. Aranzadi.
- (2017) “*Un ejemplo más de la impericia del legislador: la prescripción tributaria frente a la potestad de comprobación y a las denominadas obligaciones conexas.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº15. Ed. Aranzadi.
- LOPEZ MOLINO, A.M^a.**(2008) “*Articulación entre los procedimientos de inspección y los de imposición de las sanciones tributarias.*” Rev. Impuestos, Nº2.
- LOPEZ REY, M.**(1935) *Derecho penal II. Parte especial.* Madrid.
- LOTHAR KUHLEN.**(2015) “*Cuestiones fundamentales del delito de fraude fiscal*” Ed. Marcial Pons.
- LOZANO CUTANDA, B.**(1996) “*La extinción de las sanciones administrativas y tributarias*”. Ed. Marcial Pons. Madrid.
- LOZANO SERRANO, C.**
- (1990) “*La actividad inspectora y los principios constitucionales.*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia. Nº1. Ed. La Ley.
- (2015) “*El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº8. Ed. Aranzadi. Pamplona.
- (2016) “*La comprobación tributaria ante la prescripción.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº11. Ed. Aranzadi.
- MAGRANER MORENO, F.J.**
- (1991) “*Sanciones Tributarias: Clases, órgano competente y procedimiento para imponerlas.*” Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda. Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (1995) “*La comprobación tributaria de los órganos de gestión. Naturaleza y alcance.*” Aranzadi. 1.995.
- (1998) “*Análisis crítico del reglamento por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario (Real Decreto 1930/1998)*” (I) y (II). (Junto a, F., Cervera Torrejón, F. y Juan Lozano, A.J) Rev. Quincena Fiscal Nº 23 y 24
- MANTERO SAENZ, A.**

- (1981) *“Procedimiento de la Inspección Tributaria”*. Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda. 2ª edic. Madrid.
- (1984) *“La función inspectora tributaria.”* Revista Española de Derecho Financiero. Nº41.
- (1984) *“La Sentencia de 24 de abril de 1.984.”* Gaceta Fiscal Nº15.
- (1986) *“El régimen sancionador administrativo-tributario: de 1.964 a 1.985 (II)”*. Carta Tributaria Nº36.
- (1987) *“Procedimiento en la Inspección Tributaria”*. Escuela de hacienda Pública. MEH. Madrid
- (2004) *“Comentario a Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario y al Dictamen de 22 de mayo de 2003 sobre Anteproyecto de Ley General Tributaria.”* Rev. Carta Tributaria. Nº21 1-15 de Diciembre. Ed. CISS.
- (2005) *“La Ley General Tributaria. Antecedentes y comentarios”*, Coordinador junto a Reyna Rodríguez, E. Ed. AEDAF.
- MÁRQUEZ MÁRQUEZ,A.**(1999) *“La inspección de los tributos y el nuevo procedimiento sancionador”*. Rev. Estudios Financieros. Nº 193.
- MARTI ANGULO,J.L.**(2015) *“El traslado del tanto de culpa en el procedimiento tributario y el Proyecto de Reforma de la Ley General Tributaria”* Rev. Documentos. Nº12/2015. Instituto de Estudios Fiscales.
- MARTI DEL MORAL,A.**(1998) *“De nuevo sobre las cuestiones prejudiciales administrativas en los procesos penales (Comentario a la STC 30/1996, de 26 de febrero, Sala segunda)”*. Revista de Administración Pública. Nº145.
- MARTIN DELGADO,J.M.**(1983) *“Los nuevos procedimientos tributarios: las declaraciones liquidaciones y las declaraciones complementarias”*. Hacienda Pública española. Nº 84.
- MARTIN LOPEZ,M.T.** (1994) *“Aspectos procesales del delito contra la Hacienda Pública”*. En Estudios de Derecho Penal económico. Ediciones de la Universidad de Castilla la Mancha.
- MARTIN MUNCHARAZ,A.**(1986) *“Lugar y tiempo de las actuaciones inspectoras.”* Revista gaceta Fiscal. Nº 39.
- MARTIN QUERALT,J.**
- (1994) *“Curso de Derecho Financiero y Tributario.”* (Junto a: Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G.) Técnos. Madrid.
- (2.005) *“Delito fiscal: la omisión del trámite de previa audiencia al interesado en la remisión del expediente a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal”* Rev. Tribuna Fiscal. Nº175. Ed. CISS. Wolters Kluwer, Valencia.
- (2010) *“Procedimiento sancionador tributario y Tribunal Europeo de Derechos Humanos.”* Re. Tribuna Fiscal, Nº241. Ed. CISS. Wolters Kluwer, Valencia.
- (2011) *“La interrupción de la prescripción penal: entre la interposición de la denuncia o querrela y la necesidad de dictar un acto de intermediación judicial.”* Rev. Tribuna Fiscal, Nº254. Ed. CISS. Wolters Kluwer, Valencia.
- (2014) *“A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria.”* Rev. Tribuna Fiscal, Nº274. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- (2015) *“Curso de Derecho Financiero y Tributario.”* (Junto a: Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J.M., y Casado Ollero, G, G.) Ed. Técnos. Madrid.
- (2015) *“Derecho tributario”* Ed. Aranzadi, 20ª ed.
- (2015) *“Delito fiscal: una crispada relación entre Derecho Tributario y Derecho Penal (II)”*. Rev. Tribuna Fiscal, Nº243. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- (2016) *“Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito.”* Rev. carta Tributaria, Nº11. Ed. Wolters Kluwer.
- MARTINEZ AGUADO,J.**(1998) *“Comentarios a la Ley 1/1998 de derechos y garantías de los contribuyentes (Estatuto del Contribuyente)”*. Rev. Gaceta Fiscal, Nº166.
- MARTINEZ HORNERO,F.J.**
- (1997) *“Delito fiscal y regularización tributaria”*. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación. Nº170.
- (2002) *“Idoneidad de la potestad sancionadora de la Inspección.”* Estudios Financieros, Rev. De Contabilidad y Tributación. Nº226
- MARTINEZ IZQUIERDO, S.** (1989) *“El delito Fiscal”*. Ed. Rialp. Madrid.

MARTINEZ LAFUENTE,A.

(1985) “*Notas sobre la nueva regulación de las infracciones tributarias.*” Revista Española de Derecho Financiero. Civitas. Nº47-48.

(1987) “*Procedimiento de gestión tributaria y delito fiscal*” .CISS Comunicación. Nº53.

MARTINEZ LAGO,M.A.

(1984) “*El Proyecto de Ley de represión del fraude fiscal en el Pleno del Congreso de los Diputados. Anotaciones al debate de la totalidad.*”. La Ley. Año V. Nº 1.085 (Dic.)

(2006) “*Sobre principios de la potestad sancionadora en materia tributaria.*” Rev. Crónica Tributaria, Nº119.

MARTINEZ MUÑOZ,Y.

(2002) “*La separación entre el procedimiento de liquidación y el procedimiento sancionador en relación con los órganos de gestión*”. Rev. Crónica Tributaria. Nº103. Instituto de Estudios Fiscales.

(2002) “*La aplicación del Convenio Europeo de Derechos Humanos en materia tributaria: un análisis jurisprudencial.*” Ed. Aranzadi. navarra

(2011) “*La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea.*” Rev. Crónica Tributaria, Nº139. Instituto de Estudios Fiscales.

(2011) “*Algunas reflexiones sobre el alcance del principio "non bis in ídem" en el ámbito tributario.*” En, El derecho tributario en tiempos de crisis económica: opciones de política fiscal. Ed. Hispalex.

(2013) “*Sobre las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias*” Rev. Documentos Nº16. Instituto de Estudios Fiscales.

(2013) “*La interpretación del principio non bis in ídem en el derecho de la Unión. Algunas reflexiones a propósito de la STJUE de 26 de febrero de 2013.*” Rev. Crónica Tributaria. Nº4

(2015) “*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la Ley General Tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº6. Ed Aranzadi.

MARTÍNEZ-BUJAN PÉREZ, C.

(1982) “El delito Fiscal”. Ed Montecorbo. Madrid

(1986) “*Teoría general de los delitos contra la Hacienda Pública*”. Comentarios a la legislación penal. Tomo VII. EDESA. Madrid.

(1987) “*El delito de defraudación tributaria tras la reforma de 1985: estado actual de la doctrina y jurisprudencia.*” Revista del Poder Judicial. Nº5. Madrid.

(1994) “*El bien jurídico en el delito de defraudación tributaria.*” Estudios penales y criminológicos. Nº18. 1994-1995.

(1996) “*Los delitos contra la Hacienda Pública y La Seguridad Social.*” Estudios de las modificaciones introducidas por la Ley 6/1995, de 29 de junio. Ed. Técnos.

(1998) “*Derecho penal económico. Parte general.*” Ed. Tirant lo Blanch.

(1998) “*El delito de defraudación tributaria*” Revista penal. Nº1

(2013) “*Derecho Penal económico y de la empresa*”, Tirant lo Blanch, Valencia.

MARTINEZ-CARRASCO PIGNATELLI,J.M.(2010) “*La responsabilidad penal de las personas jurídicas por la comisión de delitos contra la Hacienda Pública.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº 20. Ed. Aranzadi.

MARTINEZ-PEREDA RODRIGUEZ,J.M.(1985) “*Delitos contra la Hacienda Pública en el Código Penal Español*”. Crónica Tributaria. Nº53. IEF.

MELLADO BENAVENTA,F.(2009) “*El bien jurídico protegido*”. El delito Fiscal” CISS. Wolters Kluwer. Valencia.

MENENDEZ HERNANDEZ,J.

(1978) “*Comentario General*”. R.E.D.F.H.P. Nº134. Madrid.

(1979) “*En torno a la reciente reforma fiscal*”. E.E.D.F.H.P. Madrid.

MENENDEZ MORENO,A.(2017) Prologo a la obra de Anibarro Pérez, S. “*Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública.*”

MERINO JARA,I.

- (1995) “*La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública.*” Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.” Vol.45 N°236.
- (1996) “*Aspectos temporales de Ley Orgánica 6/1995, de 29 junio, en materia de delitos contra la Hacienda.*” Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Tomo I. Ed. Aranzadi. Pamplona.
- (2000) “*Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)*”. Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi. N°466.
- (2004) “*El delito Fiscal.*” Cuadernos Fiscales. Editoriales de Derecho Reunidas.
- (2005) “*Autoinculpación y delitos contra la Hacienda Pública*” Rev. Jurisprudencia Tributaria. N°5. Ed. Aranzadi.
- (2013) “*Responsabilidad penal de las personas jurídicas y delitos contra la Hacienda Pública.*” Rev. Forum Fiscal, N°192. Ed. CISS, Wolters Kluwer, Valencia.
- MERINO SAENZ,L.**(2000) “*La Inspección de los Tributos ante el delito Fiscal*”. Gaceta Fiscal. Terceras Jornadas sobre delito fiscal. Enero 2000.
- MESTRE DELGADO, E.**(1991) “*La defraudación tributaria por omisión*”. Ministerio de Justicia, Servicio de Publicaciones.
- MIR PUIG,S.**
- (1984) “*El error de prohibición en el nuevo art.6.bis,a) del Código Penal*” Jornadas de la Universidad de la laguna.
- (1991) “*El error como causa de exclusión del injusto y/o de la culpabilidad en Derecho español.* La Ley: Revista jurídica de doctrina, jurisprudencia y bibliografía.
- MOLINA BLAZQUEZ,C.**(1994) “*Los delitos socio-económicos en el Proyecto de Código penal de 1992.*” Actualidad penal.
- MONTERO DOMINGUEZ,A.**
- (2012) “*La proyectada reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Publica.*” Rev. Tribuna Fiscal. Ed. CISS. Wolters Kluwer. Valencia.
- (2015) “*La reforma de la Ley General Tributaria.*” Ed. Tirant lo Blanch.
- MORALES PRATS,F.**
- (1985) “*Acotaciones a la reforma penal en la esfera tributaria: aspectos dogmáticos y político-criminales*”. Revista Técnico laboral. Vol. VIII. N°.29-30. Barcelona.
- (2011) “*Comentarios a la Parte Especial del derecho penal*”. 9ª. Ed. Aranzadi.
- MORALES QUIRÓS, J.A.**(1972) “*Delitos conexos a la infracción tributaria en el Ecuador.*” Memoria de la Asociación de Derecho Financiero.
- MORENO CATENA,V.**(2008), “*Derecho Procesal Penal*”, Junto a Cortez Domínguez, V. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- MORILLAS CUEVAS,L.**(1984) “*La culpabilidad en la reforma del Código Penal.*” Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada. N°4.
- MORILLO MÉNDEZ, A.**
- (1987) “*Deberes de colaboración en el procedimiento de inspección de los tributos: la intervención obligatoria y los terceros.*” Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, N°7. Ed. La Ley.
- (1996) “*Las sanciones tributarias*”. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- (1996) “*Liquidaciones provisionales por consecuencia de comprobaciones abreviadas, según la Ley general Tributaria.*” Rev. Carta tributaria N°.238.
- (2000) “*Infracciones, Sanciones tributarias y delitos contra la Hacienda Pública*”. Ed. CISS. monografías N° 29. Valencia.
- MUÑOZ BAÑOS,C.**(2001) “*Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre. Reglamento del procedimiento sancionador*”. En Colección Leyes tributarias Comentadas, Dir. Calvo Ortega. Ed. Edersa. Madrid
- MUÑOZ CONDE, F.J.**
- (1976) “*Derecho Penal. Parte especial*”. 2ª edic. Sevilla.
- (1985) “*Derecho Penal. Parte especial*”. 6ª edic. Sevilla.
- (1986) “*El error en el delito de defraudación tributaria del artículo 349 del Código Penal.*” Anuario de Derecho penal y ciencias penales. Tomo 39. Fasc/Mes 2.
- (1990) “*Derecho Penal. Parte especial*”. 8ª Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia.
- (1996) “*Derecho Penal. Parte especial*”. 11ª Ed. Tirant Lo Blanch. Valencia.

- (2014) “*Los delitos contra la Hacienda Pública en la LO 7/2012, de 27 de diciembre.*” En, Estudios sobre el sistema tributario actual y la situación financiera del sector público: Homenaje al Profesor Dr. D. Javier Lasarte Álvarez. Ed. MEH, Instituto de Estudios Fiscales.
- MUÑOZ CUESTA, F.J.**(2013) “*La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre.*” Rev. Aranzadi Doctrinal, N°11. Ed. Aranzadi. Pamplona.
- MUÑOZ MERINO, A.**
 (1991) “*Las infracciones administrativas de contrabando y la aplicación de os principios inspiradores del ordenamiento penal*”. Comentarios a la Ley general Tributaria y líneas para su reforma”. Vol. II IEF.
 (1992) “*El delito de contrabando*”. Ed. Aranzadi. Pamplona.
- NAVARRO FAURE, A.**
 (2008) “*El domicilio Constitucionalmente protegido en la Ley General Tributaria.*” Revista Española de Derecho Financiero, N°138. Ed. Civitas.
 (2011) “*La entrada en el domicilio de las personas jurídicas y el principio de proporcionalidad.*” Rev. Crónica Tributaria, N°1. Ed.
- NAVARRO SANCHIS, F.J.** (2009) de “*La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal.*” Junto a Urbano Castillo, E. Ed. La Ley. Wolters Kluwer. Valencia.
- NIETO GARCIA, A.**
 (1994) “*Derecho Administrativo Sancionador*”. 2ª Edición. Ed. Técnos, Madrid.
 (2004) “*Derecho Administrativo Sancionador*”. 4ª Edición. Ed. Técnos, Madrid.
- NIETO MARTÍN, A.**(2007) “*El principio de ne bis in idem en el Derecho penal europeo e internacional.*” Junto a y Arroyo Zapatero, L. (coords.). Ediciones de la universidad de castilla-La Mancha. Cuenca.
- NOREÑA SALTO, J.R.**
 (1983) “*El delito Fiscal*” Editorial de la Universidad Complutense de Madrid.
 (1985) “*La elusión del pago de tributos: principales problemas interpretativos*” Crónica Tributaria N°58 IEF
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.**
 (2000) “*Consideración penal de las cláusulas de regularización tributaria.*” Rev. La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía. N°7.
 (2009) “*Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas.*” Delitos e Infracciones contra la Hacienda Pública. Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- OGANDO DELGADO, M.A.**(1996) “*El fraude tributario en el nuevo Código penal.*” Boletín de la Facultad de Derecho de la UNED. N°10-11
- OLIVA GARCIA, H.**(1968). “*Sobre el llamado delito financiero*”. Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid.
- ORTEGO GIL, P.**(2015). “*Entre Jueces y Reos. Las postrimerías del Derecho Penal Absolutista.*”. Ed. Dykinson
- ORTIZ DE ZUÑIGA, M.**(1840). “*Organización y competencias de las Audiencias y del Tribunal Supremo de Justicia*”. Biblioteca Judicial. Parte Tercera. Madrid.
- OSCAR DÍAZ, V.**(2008) “*La comparación de los riesgos penales relevantes en la represión del delito tributario*” Estudios Jurídicos en Memoria del D Cesar Albiñana. Vol. II IEF. 2008.
- PALAO TABOADA, C.**
 (1973) “*Naturaleza y efectos jurídicos de la conformidad del contribuyente con las actas de inspección.*”. RHPE IEF N°21
 (1980) “*El fraude a la Ley en Derecho tributario*”. Revista de Derecho Financiero de la Hacienda Pública. N°63.
 (1983). “*El nuevo procedimiento de la Inspección tributaria.*”. Crónica Tributaria. N° 80.
 (1986) “*El Reglamento de la Inspección: Una disposición tardía e insuficiente*”. Gaceta Fiscal N°37.
 (1989) “*La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites.*” Estudios de derecho y hacienda: homenaje a Cesar Albiñana García-Quintana. Vol.II
 (1992) “*Temas para un debate sobre la regulación de los procedimientos de gestión, recaudación e inspección en la nueva Ley General Tributaria*”. Crónica Tributaria. N° 63.

- (1995) “Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio de modificación parcial de la Ley General Tributaria.” Rev. Estudios financieros Nº15
- (1997) *Lo “blando” y lo “duro” del proyecto de Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.* Rev. Lecturas de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid
- (1998) “*Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente: el texto definitivo*”. Rev. Lecturas de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Madrid
- (2.008) “*El derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario*”. Ed. Civitas. Madrid.
- (2013) “*El Derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: una revisión*.” Revista española de derecho financiero., Nº159. Ed. Civitas.
- (2015) “*Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de modificación de la LGT*.” Revista Española de Derecho Financiero, Nº176. Ed. Civitas.
- PARADA VAZQUEZ, J.R.**(1972), “*El poder sancionador de la Administración y la crisis del sistema judicial penal*.” Revista de Administración Pública. Nº67.
- PARRA BENITEZ, F.**(2013) “*Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre*.” Rev. Tribunal Fiscal, Nº266. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- PEÑA GARBÍN, J.M.**(2008) “*La Inspección de Hacienda: problemas y soluciones*.” Ed. CISS, Wolters Kluwer.
- PEREÑA PINEDO, I.**(2005) “*El nuevo trámite de audiencia previo a la remisión del expediente a la jurisdicción por delito fiscal*.” Rev. Jurisprudencia Tributaria. Nº3. Ed. Aranzadi.
- PEREZ ARRAIZ, J.**(2000), “*La liquidación y comprobación tributaria: su titularidad y alcance en el procedimiento de gestión*.” Tirant lo Blanch. Valencia.
- PÉREZ DE AYALA BECERRIL, M.**
- (2000), “*La imposible coordinación del plazo de prescripción del delito fiscal y el nuevo plazo de cuatro años del artículo 64 LGT*”, Quincena Fiscal Nº5. Ed. Aranzadi
- (2.000) “*Plazos preclusivos y perención del procedimiento inspector (Interpretación correctiva del art. 29 de la Ley de Derechos y Garantías del Contribuyente y posible ilegalidad de su desarrollo reglamentario)*.” Junto a Herrera Molina, P.M. Rev. Quincena Fiscal, Nº9, Aranzadi.
- PEREZ DE AYALA PELAYO, C.**(1986) “*El procedimiento de la inspección de los tributos en su Reglamento General (Real Decreto 939/1986, de 25 de abril)*”. Departamento de Derecho Financiero y Tributario, Universidad Complutense de Madrid.
- PEREZ LARA, J.M.**
- (2003) “*Iniciación, desarrollo y documentación de las actividades inspectoras de regularización*.”, junto a López Martínez, J. Ed. Aranzadi.
- (2012) “*La ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo*.” Ed. Tirant lo Blanch.
- (2017) “*La ley General Tributaria y sus reglamentos de desarrollo*.” 12ª ed. Ed. Tirant lo Blanch.
- PEREZ MANZANO, M.**
- (2002) “*La prohibición constitucional de incurrir en bis in idem*.” Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- (2013) “*Reflexiones sobre el derecho fundamental a no padecer bis in idem al hilo de la STC 2/2003, de 16 de enero*” Rev. La Ley. Nº5802
- PEREZ MARTINEZ, D.**(2008) “*Causas de justificación. La regularización tributaria*”. En AAVV Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Ed. Thomson-Aranzadi. Pamplona.
- PÉREZ NIETO, R.**
- (2010) “*Principios y garantías del Derecho sancionador tributario: culpabilidad, non bis in idem, prueba ilícitamente obtenida, derecho a no autoincriminarse*.” V Congreso tributario: cuestiones tributarias problemáticas de actualidad. Estudios de Derecho judicial, núm. 156. Ed, Consejo General del Poder Judicial.
- (2010) “*Dos temas abiertos de Derecho sancionador tributario: la constatación de la culpabilidad; su naturaleza. El derecho a no autoinculparse y sus límites*.” Rev. Tribunal Fiscal, Nº234. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- PEREZ.PIAYA MORENO, C.**(2008) “*El procedimiento sancionador tributario, especial referencia a su tramitación separada*.” Ed. Tirant lo Blanch. Valencia.
- PEREZ ROYO, F.**

- (1972) *“Infracciones y Sanciones Tributarias”* I.E.F. Madrid
- (1977) *“La represión del fraude tributario y el nuevo delito fiscal”*. Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Vol. I Madrid.
- (1985) *“Principio de legalidad, deber de contribuir y decretos-ley en materia tributaria.”* Revista española de Derecho constitucional.” Año V. Nº 15.
- (1986) *“Los delitos y las infracciones en materia tributaria”* Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (1989) *“Los delitos fiscales desde la perspectiva del derecho comparado”*. Crónica Tributaria, Nº60.
- (1.996) *“Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria”*. Ed. Aranzadi.
- (1998) *“El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación”*. Revista Española de Derecho Financiero. Nº100.
- (2.007) *“Delito fiscal y ocultación”*. En Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas Derecho y Economía. Ed. Centro de Estudios Ramón Areces. Madrid.
- (2012) *“Mas que una amnistía.”* Revista Española de Derecho Financiero, Nº154.Ed. Civitas.
- POLAINO NAVARRETE,M.**(1986) *“El delito fiscal. Secuencias fallidas de una reforma penal.”* Estudios penales y Criminológicos IX. Universidad de Santiago de Compostela.
- POLO SORIANO,A.**(1.985) *“La presunción de veracidad de los documentos de la inspección.”* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Nº10. Ed. La Ley
- PONT CLEMENTE,J.F.**
- (1987) *“La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario”*. Fundación Antonio Lancuentra. Estudios Tributarios Aplicados. Barcelona.
- (1994) *“Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador.”* Rev. Técnica Tributaria. Nº27. Octubre.
- (1995) *“Análisis de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”* 1ª ed. Ed. Civitas. Madrid
- (2011) *“El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario.”* Rev. Quincena Fiscal, Nº11. Ed. Aranzadi.
- PONT MESTRES,M.**
- (1985) *“Estudios sobre temas tributarios actuales”*. Barcelona.
- (1985) *“En torno a las características de la Ley 10/85, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”*. Gaceta Fiscal Nº25.
- (1.991) *“Comprobación e investigación.”* Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Homenaje al Profesor Fernando Sainz de Bujanda. Vol. II. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid.
- (1994) *“Separación, en vía de comprobación e investigación por la Inspección Tributaria, del procedimiento de liquidación respecto del procedimiento sancionador.”* Rev. Técnica Tributaria. Nº27
- (1995) *“Análisis de la Ley 25/1995, de modificación parcial de la Ley General Tributaria”* 1ª ed. Ed. Civitas. Madrid.
- (2007) *“Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria”* Ed. Marcial Pons.
- (2008) *“Algunas reflexiones críticas, ceñidas al procedimiento de inspección, a la vista del nuevo reglamento general de actuaciones y procedimientos de gestión e inspección.”* En, Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al Profesor Julio Banacloche Pérez. Ed. La Ley.
- PRADOS REIG,C.**(2004), Junto a Ballbe Mallol, M. *“La prejudicialidad administrativa en el proceso penal”*. Ed. Tirant lo Blanch.
- PUEYO MASÓ,J.A.**
- (1984). *“Las funciones de la Inspección de los Tributos en la Ley General Tributaria”*. Crónica Tributaria. Nº50
- (1984). *“Los actos y el procedimiento de actuación de la Inspección tributaria. El Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero”*. Crónica Tributaria. Nº75.
- QUERALT JIMÉNEZ,J.J.**
- (1992) *“El principio non bis in idem”*. Ed. Técno. Madrid.

(1999) “*El comportamiento postdelictivo en los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social.*” Empresa y Derecho penal (I). AAVV. Consejo General del Poder Judicial. Madrid.

(2007) “*La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal.*” En, Política Fiscal y delitos contra la Hacienda Pública. Ed. Universitaria Ramón Areces

(2008) “*Derecho Penal español, parte especial.*” Ed. Atelier

(2010) “*Derecho Penal español, parte especial.*” Ed. Atelier

QUEROL GARCIA, M^a.T.

(1987) “*Cuestiones procesales en la nueva regulación de los delitos contra la Hacienda Pública.*” Carta Tributaria. Nº56.

(1991) “*Como es y como actúa la Inspección de Hacienda.*” Deusto. Bilbao.

(1991) “*Régimen de infracciones y sanciones tributarias.*” Deusto.

QUINTERO OLIVARES, G.

(1978) “*El nuevo delito fiscal.*” Revista de Derecho Financiero. Nº137.

(1991) “*La autotutela, los límites al poder sancionador de la administración pública y los principios inspiradores.*” Revista de la Administración Pública, Nº126

(2010) “*La reforma penal de 2010: análisis y comentarios.*” Coord. Ed. Aranzadi.

QUINTANO RIPOLLES, A.

(1962) “*Coloquios*” X Semana de estudios de derecho Financiero”. Madrid.

(1963) “*Curso de Derecho Penal.*” Ed. Revista del Derecho Privado. Tomo II.

(1965) “*Tratado de la parte especial del Derecho penal*”, III. Madrid.

(1966) “*Comentarios al Código Penal*” 2ª edición. Revista de Derecho Privado. Madrid.

RAMALLO MASSANET, J.(1985) “*La modificación parcial de la Ley General tributaria.*” Revista Española de Derecho Financiero”. Nº. 47-48

RAMIREZ GÓMEZ, S.

(1999) “*La prescripción del derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria y sus consecuencias en el ámbito penal.*” Rev. Técnica Tributaria. Nº46.

(2000) “*El principio ne bis in ídem en el ámbito tributario. Aspectos sustantivos y procesales.*”. Marcial Pons. Madrid.

(2001) “*Principios constitucionales que rigen la potestad sancionadora tributaria.*” Revista Española de Derecho Financiero. Nº109-110.

RANCAÑO MARTIN, M.A.

(1997) “*El delito de defraudación tributaria.*” Ed. Marcial Pons. Madrid.

(2014) “*El progresivo distanciamiento dogmático entre el ilícito penal y el ilícito tributario.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº16. Ed. Aranzadi.

RIBES RIBES, A.

(2007) “*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria.*” Ed. Iustel.

(2009) “*La supresión del trámite de audiencia previo a la remisión del expediente administrativo al orden penal en los delitos contra la Hacienda Pública.*” Revista española de derecho Financiero. Nº143. Ed. Civitas. Pamplona.

(2011) “*El derecho a no declarar contra sí mismo y el principio non bis in ídem en materia tributaria, a la luz de la doctrina del tribunal constitucional y del tribunal europeo de derechos humanos.*” Ponencia VI Congreso Tributario. Ed. Consejo general del Poder Judicial. AEDAF.

RODRIGUEZ BEREIJO, A.(1992) en el prologo a la obra de Zornoza Pérez, J.J. “*El sistema de infracciones y sanciones tributarias...*”

RODRIGUEZ CATIVIOLA, E.J.(1982) “*La oficina Técnica de Inspección: una creación del Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero.*” Crónica Tributaria. Nº42

RODRIGUEZ DEVESA, J.M.

(1940) “*Temas de Derecho Penal Tributario.*” Madrid .

(1970) “*Derecho penal español, Parte general.*” Civitas. Madrid.

(1975) “*Derecho penal español, Parte especial.*” Civitas. Madrid.

(1976) “*Problemas que plantea la posible criminalización de las obligaciones tributarias: El delito tributario.*” XI Conferencia Técnica del Centro Iberoamericano de Administradores de Tributos. Madrid.

(1980) “*Derecho penal español, Parte especial.*” Civitas. Madrid.

(1981) “*El terrorismo fiscal.*” Anuario de derecho penal y ciencias penales. T-34. Mes 1.

- (1995) *“Derecho penal Español. Parte general.”* Ed. Dikynson. Madrid.
- RODRÍGUEZ MOURULLO, G.**
- (1971) *“Las exigencias previas del Estado para la admisión en España del delito fiscal”*. Madrid.
- (1974) *“Presente y futuro del delito fiscal”*. Civitas.
- (1983) *“El nuevo delito fiscal”*. Comentarios a la legislación penal. Tomo II. Revista de Derecho Privado.
- (1988) *“Jornada sobre infracciones tributarias: aspectos administrativos y penales”*. AAVV. CEF. Madrid.
- (1997) *“Comentarios al Código Penal.”* (Dir.) Ed. Civitas
- RODRIGUEZ RAMOS, L.**(1977) *“Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)”* Actualidad Jurídica. Aranzadi Nº285
- RODRIGUEZ SASTRE, A.**(1940) *“Derecho penal Financiero: el delito tributario”*. Revista Española de Financiación y Contabilidad. Madrid. Vol. VI. Nº 20 y 21.
- ROMERO MATA, P.**(1985) *“La actuación de la Inspección de los tributos en los supuestos de delitos contra la Hacienda Pública.”* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Nº 10. Octubre. Ed. La Ley
- ROMERO PI, J.**(1989) *“Una aproximación conceptual a las actas de inspección tributaria”*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Nº.204
- ROMERO PLAZA, C.**(2015) *“Prueba y Tributos.”* Ed. Tirant Lo Blanch.
- ROZAS ZORNOZA, M.**(1987) *“Las infracciones y sanciones tributarias en su régimen vigente.* Impuestos, Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, Nº5. Ed. La Ley
- RUBIO GUERRERO, J.J.**(2004) *“La nueva Ley General Tributaria: génesis, objetivos y principales modificaciones”*. Rev. Crónica Tributaria. Nº110.
- RUBIO SOLER, C.**(2008) *“Iter Críminis. Determinación del momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución.”* En AAVV. Manual de Delitos con la Hacienda Pública. Abogacía General del Estado. Thomson-Aranzadi.
- RUIZ GARCIA, J.R.**
- (1987) *“La liquidación en el ordenamiento tributario”* Civitas. Monografías. Madrid.
- (2011) *“La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la hacienda Pública.”* Revista Española de Derecho Financiero, Nº151.
- (2013) *“Hacia un nuevo marco para las relaciones entre el procedimiento de inspección tributaria y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Revista de contabilidad y tributación.”* Ag-Sept 2013. Ed. CEF.
- RUIZ GARIJO, M.**(2009) *“Las garantías de contribuyente en el procedimiento inspector.”* Ed. Bosch. Barcelona.
- RUIZ GOMEZ DE BONILLA, E.**(1985) *“Breves reflexiones sobre algunos aspectos del nuevo artículo 349 del Código Penal y de sus antecedentes”*. Crónica Tributaria. Nº53.
- RUIZ VADILLO, E.**
- (1969) *“Algunos aspectos de la actividad económica como objeto del derecho penal”*. Revista de Derecho Judicial. Nº38-39.
- (1989) *“Delitos contra la Hacienda Pública. El delito fiscal desde la perspectiva judicial.”* Crónica Tributaria. Nº60.
- RUIZ ZAPATERO, G.**
- (2008) *“Supresión del trámite administrativo de audiencia previa en la acusación por delito fiscal”*. Rev. Quincena Fiscal. Nº20. Ed. Aranzadi.
- (2000) *“El TEDH y el bis in idem en el ámbito tributario (Ruotsalainen v. Finlandia)”*. Rev. Quincena Fiscal, Nº 22
- (2009) *“Derecho a ser condenado dos veces después de persecuciones fallidas por delito fiscal”*. Rev. Quincena Fiscal, Nº8. Ed. Aranzadi.
- SÁNCHEZ AYUSO, I.**(1996) *“Circunstancias eximentes y modificativas de la responsabilidad por infracciones tributarias”*. Ed. Marcial Pons. Madrid.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A.**

- (2011) “*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº4. Ed. Aranzadi.
- (2013) “*Medidas tributarias anticrisis de España. Análisis específico de la amnistía fiscal.*” Rev. Derecho (Valdivia) Vol.26. Nº1.
- (2016) “*La Administración Tributaria ante el delito. La nueva regularización voluntaria.*” Rev. Quincena Fiscal, Nº7. Ed. Aranzadi
- (2016) “*Procedimientos tributarios ante el delito contra la Hacienda Pública.*” En Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria. Coord. Merino Jara, I. y Calvo Vérguez, J. Ed. Huygens. Barcelona
- SANCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ,P.**(2002) “*La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria.*” Ed. Aranzadi. Pamplona.
- SÁNCHEZ PEDROCHE,J.A.**
- (2014) “*Súbditos fiscales o la reforma en ciernes de la LGT.*”. Revista de Contabilidad y Tributación, Nº381. Ed. CEF
- (2015) “*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015.*” Revista de Contabilidad y Tributación, Nº391. Ed. CEF.
- SANCHEZ SERRANO, L.**
- (1974) “*En torno a la función comprobadora de la Administración Pública en la gestión de los tributos*” Revista Española de Derecho Financiero. Nº3.
- (1977) “*La declaración tributaria*” I.E.F. Madrid
- (1992) “*Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I).*” Re., Impuestos, Nº8.
- SANCHEZ-VERA GÓMEZ-TRELLEZ,J.**(2002) “*Delito Fiscal, prescripción y determinación del hecho.*” Rev. Actualidad Penal Nº10
- SAINZ CANTERO,J.A.**(1990) “*Lecciones de Derecho Penal*”. 2ª edic. Ed. Bosch. Barcelona
- SAINZ DE BUJANDA,F.**
- (1962) “*Nota para un coloquio sobre la naturaleza de la infracción tributaria.*” Hacienda y Derecho. Vol. II. Instituto de Estudios Políticos. Madrid.
- (1962) “*Coloquios*” X Semana de estudios de derecho Financiero. Madrid.
- (1966) “*Hacienda y Derecho*”. Vol. IV. Madrid.
- (1968) “*En torno al concepto y al contenido del Derecho Penal Tributario.*” Texto de la intervención en las I Jornadas Luso-hispano-americanas de Estudios financieros y fiscales y texto de sus conclusiones.
- (1972) “*Notas de Derecho Financiero*”. Tomo I, Vol.3º. Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid.
- SAINZ SAINZ,J.M.**(1981) “*En torno al delito fiscal.*”. Crónica Tributaria. Nº39.
- SANTOS ALONSO,J.**(2000) “*El contenido del delito fiscal, las penas y la responsabilidad civil.*” Gaceta Fiscal. Terceras Jornadas sobre delito fiscal. Enero 2000.
- SANZ DIAZ-PALACIOS,J.A.**
- (2003) “*Algunas consideraciones en materia de prescripción tributaria y penal.*”. Rev. Crónica Tributaria. Nº108.
- (2004) “*El Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública.*” Ed. Colex.
- (2008) “*Elementos adicionales de análisis en materia de no autoincriminación tributaria.*” Rev. Documentos, Nº19/08. Ed. Instituto de Estudios Fiscales.
- (2009) “*Deuda tributaria y responsabilidad civil derivada del delito.*”. Ed. Atelier.
- (2012) “*Reflexiones sobre la reforma del Código penal en materia de lucha contra el fraude tributario: proyecto de Ley Orgánica publicado el 7 de septiembre de 2012.*” Diario La Ley, Nº7952. Ed. Wolters Kluwer.
- (2012) “*El derecho de los contribuyentes a no autoinculparse en el asunto Chambaz contra Suiza (Comentario de la STEDH de 5 de abril de 2012).*” Rev. Tribunal Fiscal, Nº263. Ed. CISS. Wolters Kluwer. Valencia.
- (2013) “*La posible constitucionalidad de la amnistía fiscal española 2012.*” Rev. Análisis Tributario, Nº316.
- SERRANO GOMEZ,A.**
- (1977) “*Fraude Tributario (Delito Fiscal)*”. Edersa. Madrid.
- (1995) “*Derecho penal Español. Parte general.*” Ed. Dikynson. Madrid

SIMON COSTA,E.

(1990) *“Delitos contra la Hacienda Pública”*. La Ley. Madrid.

(2005) *“El delito de defraudación tributaria”*. Ed. Aranzadi.

(2014) *“La reforma de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.”* Junto a Serrano Maíllo, A. Revista de derecho UNED, N°14

SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO,J.L.

(1995) *“La regularización tributaria en la reforma de los delitos contra la Hacienda Pública.”* Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.” Vol.45 N°236.

(2002) *“Leyes Tributarias comentadas, Delitos contra la Hacienda Pública.”* Editoriales de Derecho Reunidas.

(2001) *“Prescripción del delito fiscal (Al hilo de la STS, Sala 2.ª, de 6 de noviembre de 2000)”*. Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi. N°466

(2004) *“El delito Fiscal.”* Cuadernos Fiscales. Editoriales de Derecho Reunidas.

SESMA SÁNCHEZ,B.

(1998) *“Aspectos críticos de la nueva regulación del procedimiento sancionador tributario.”* Rev. Técnica Tributaria. N° 42.

(2005) *“Infracciones y sanciones tributarias”*. Junto a Anibarro Pérez, S.. Ed. Lex Nova. Valladolid.

(2017) *“La reforma de la Ley General Tributaria en materia de prescripción tributaria.”* Revista Española de Derecho Financiero, N°173. Ed. Civitas.

SILVA SANCHEZ, J.Mª.

(1999) *“El delito fiscal ante el “Estatuto del Contribuyente”*. Revista Técnica Tributaria, núm. 44. Junto a Molins Amat, P. y Melero Merino,F.J.

(2001) *“Prescripción y delito fiscal. Notas sobre el estado de la cuestión”*. Ed. Iuris. Actualidad y práctica del Derecho, núm. 51.

(2001) *“¿Ex delicto? Aspectos de la llamada “responsabilidad civil” en el proceso penal.”* InDret, N°03/2001. Barcelona.

(2005) *“El nuevo escenario del delito fiscal en España.”* Ed. Atelier.

(2005) *“Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal.”* AAVV, Estudios penales en homenaje al Profesor Cobo de Rosal, ED. Dykinson. Madrid.

SIMÓN ACOSTA,E.A.

(1998) *“El delito de defraudación tributaria”*. Ed. Aranzadi.

(2009) *“Comentarios a la Ley General Tributaria”*. Ed. Civitas, Navarra

SOLA RECHE, E.(1999) *“Delito fiscal y prescripción tributaria”*, Rev. Tribuna Fiscal, núm. 101.

SOLANA VILLAMOR,F.(1984) *“El deber de colaboración en la Ley General Tributaria.”* Crónica Tributaria. N°50.

SOLER ROCH, Mª.T.

(1980) *“Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al I.R.P.F.”* Revista Española de Derecho Financiero. N° 25. Cívitas. Madrid.

(1995) *“Deberes Tributarios y Derechos Humanos.”* Rev. Técnica Tributaria N°27

STAMPA BRAUN, J.Mª.(1980) *“La reforma del Derecho penal económico español.”* -Junto a Bacigalupo, E. en El proyecto de Código penal-. Revista Jurídica de Cataluña.

SUAREZ GONZALEZ, C.J.(1997) *“El delito de defraudación tributaria”*, en Comentarios a la Legislación Penal. Tomo XVIII. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. Ed. Edersa. Madrid

TEJERIZO LOPEZ,J.M

(1977) *“Comentarios a las Ley sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal.”* Instituto de estudios Fiscales .Madrid.

(1993) *“La reforma de la gestión tributaria”* Crónica Tributaria. N°68.

(1998) *“La ley 1/1998, de 26 de febrero, como un avance en los derechos y garantías de los contribuyentes ante la hacienda pública (algunas consideraciones generales sobre la nueva ley)”*. Estudios de derecho judicial. N°9

(1998) *“Procedimientos tributarios y garantías del contribuyente. Una perspectiva Constitucional”*. Revista Española de Derecho Financiero. N°100. Ed. Cívitas

- (2006) “*Los nuevos reglamentos tributarios; recaudación, régimen sancionador y revisión.*” Junto a Calvo Ortega, R. Ed. Aranzadi.
- (2016) “*El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la hacienda pública.*” Revista Española de Derecho Financiero, N°170. Ed. Cívitas.
- TIRADO ESTRADA, J.** (1996) “*El concepto de regularización tributaria como causa de exención de responsabilidad penal en el delito fiscal*”. Rev. Actualidad Jurídica Aranzadi. N°248.
- URBANO CASTILLO, E. de** (2009) “*La deuda fiscal. Cuestiones candentes de Derecho Administrativo y Penal.*” Junto a Navarro Sanchís, F.J. Ed. La Ley. Wolters Kluwer. Valencia.
- URIOL EGIDO, C.** (2014) “*Cuestiones pendientes sobre la adopción de medidas cautelares que aseguren el cobro de la deuda tributaria en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública.*” Rev. Tribunal Fiscal, N°273. Ed CISS. Wolters Kluwer. Valencia.
- VALLEJO POUSADA, R.**
- (1996) “*Reforma Tributaria y regulación del delito fiscal en la España contemporánea. Hacienda Pública Española*”. Hacienda pública española. Extra
- (1997) “*La reforma de la hacienda de López de Ballesteros y el origen de la regulación del delito fiscal en la España contemporánea.*” Anuario de Historia del derecho español. N° 67,
- VAQUERA GARCIA, A.** (2015) “*Ausencia de impugnación de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.*” En, Estudios sobre la reforma de la ley general tributaria. Ed. Huygens. Coord. Merino Jara, I. y Calvo Vérguez, J.
- VELASCO CANO, F.**
- (2009) “*El tipo delictivo del delito del art. 305 del Código Penal.*” Evolución histórica-legislativa del tipo penal. En, El delito fiscal. Ed. CISS. Wolters Kluwer. Valencia.
- (2009) “*Actuaciones inspectoras y delito contra la Hacienda Pública.*” En, El delito fiscal. Ed. CISS. Wolters Kluwer. Valencia.
- VELAZQUEZ CUETO, A.** (1993) “*El Reglamento General de la Inspección de los Tributos: Un examen de legalidad (Comentario a la STS de 22 de enero de 1993)*”. Crónica Tributaria. N°66.
- VIADA, S** (1890) “*Código penal reformado de 1870*” II 4ª edic. Madrid.
- VILLAR EZCURRA, M.** (2016) “*La jurisprudencia sobre la obligación de practicar una regularización completa y su recepción en la reforma de la Ley General Tributaria de 2015.*” Rev. Quincena Fiscal, N°9. Ed. Aranzadi.
- ZABALA RODRIGUEZ-FORNOS, A.**
- (1984) “*Efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 24-4-84.*” CISS Comunicación. N°1.
- (2007) “*Ejecución administrativa de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública.*” Rev. Tribuna Fiscal, N°201. Ed. CISS. Wolters Kluwer.
- ZORNOZA PÉREZ, J.J.** (1992) “*El sistema de infracciones y sanciones tributarias. (Los principios constitucionales del derecho sancionador)*”. Estudios de Derecho Financiero y Tributario. Ed. Civitas. Madrid.

OTRA BIBLIOGRAFIA CITADA.-

Ministerio de Educación Cultura y Deporte. Archivos de España e Iberoamérica. Ref: ES47161.AGS/2.13. Contaduría Mayor de Hacienda.

Consejo para la defensa del contribuyente. Memoria de 1.998. Informe de la Secretaría de Estado de Hacienda sobre las propuestas efectuadas.

Informe para la reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda. Julio 2001.

Informe sobre el borrador del Anteproyecto de la nueva Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda 23 de enero de 2003

Dictamen del Consejo de Estado del Anteproyecto de Ley General Tributaria. N° 1403/2003, de 22 de mayo de 2003

Dictamen del Consejo de Estado sobre Proyecto Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario. N°2161/2004, de 16 de septiembre de 2004.

Plan de Prevención del Fraude Fiscal. 2005.

- Primer Informe del Observatorio del Delito Fiscal. Diciembre de 2006.
- Guía de Gestión e Inspección Tributaria. AAVV. Ed. CISS, 1ª edic. 2007.
- Las diligencias en los procedimientos de aplicación de los tributos. inocuidad e iniquidad circunstancial de su formalización. Sección de Derechos y Garantías. AEDAF. 2011.
- Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. CGPJ. 28 de junio de 2012.
- Anteproyecto de Ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. 23 de junio de 2014.
- Informe del Anteproyecto de la Ley de modificación parcial de la Ley 58(2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. CGPJ. 30 de septiembre de 2014.
- Dictamen del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015 sobre el Anteproyecto de Ley de modificación parcial del al Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
- Convenio de colaboración entre la AEAT y la Secretaria de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de 30 de junio de 2015.
- Propuesta de Enmiendas de la Asociación Española de Asesores fiscales al Proyecto de Modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Julio de 2015.
- Documento sometido a trámite de información pública de 30 de junio de 2017, sobre el Real Decreto XX/2017, DE XX, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.
- Documento sometido a trámite de información pública de 30 de junio de 2017 sobre el Real Decreto XX/2017, de XX, por el que se modifica el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario aprobado por el Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre.

LEGISLACION CITADA.-

- Decreto de 8 de junio de 1822. Código Penal Español.
- Real Resolución de 3 de mayo de 1830. Ley Penal, sobre los delitos de fraude contra la Real Hacienda.
- Real Orden de 5 de septiembre de 1845, de recaudación de contribuciones.
- Real Decreto de 23 de mayo de 1845, sobre la contribución de inmuebles, cultivos y ganadería. Gaceta de Madrid Nº 3935 y 3936 de 23 y 24 de junio de 1.845.
- Real Decreto de 19 de marzo de 1848. Código Penal.
- Real Decreto de 20 de junio de 1852. Ley penal de la jurisdicción de Hacienda y represión de los delitos de contrabando y defraudación.
- Real Decreto de 15 de febrero de 1.854, de cédulas de vecindad. Gaceta de Madrid. Nº 413. De 17 de febrero de 1854.
- Real Decreto de 15 de diciembre de 1856, de Impuesto de consumos. Gaceta de Madrid 1454. de 27 de diciembre de 1856
- Circular de la Asesoría General del Ministerio de Hacienda. Boletín Oficial de la Provincia de Madrid. Nº 1.444, del 20 de agosto de 1858.
- Real Orden de 28 de octubre de 1863, del Reglamento General de la Contribución Territorial.
- Ley de Bases de 11 de abril de 1868. Boletín de la Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Tomo XXVIII. Abril de 1868.
- Decreto de 12 de octubre de 1868, sobre Impuesto de consumos, Gaceta de Madrid 288. de 14 de Octubre de 1868
- Ley de Presupuestos de 1.869. B.O.E. Gaceta de Madrid Nº 183 de 2 de julio de 1869.
- Ley de Presupuestos de 1870. Gaceta de Madrid. Nº 18. De 18 de enero de 1871.
- Ley Provisional de 18 de julio de 1870. Código Penal.
- Decreto de 20 de mayo de 1873 de subsidio industrial y comercio. Gaceta de Madrid. Nº 148. De 28 de mayo de 1873.
- Ley de Presupuestos de 1.874. Gaceta de Madrid 179 de 28 de junio de 1874

- La Ley de Presupuestos de 1881. Gaceta de Madrid. Nº 11. De 11 de enero de 1882.
- Real Decreto de 13 de julio de 1.882, de subsidio industrial y comercio. Gaceta de Madrid. Nº 197. De 16 de julio de 1.882. Gaceta de Madrid Nº197 de 16 de julio de 1.882.
- Real Decreto de 13 de julio de 1.882, par la imposición, administración y cobranza de la contribución industrial. Gaceta de Madrid de 16 de julio de 1.882.
- Real Decreto de 14 de septiembre de 1.882, de la Ley de Enjuiciamiento Criminal. B.O.E. Gaceta de Madrid Nº 262 de 19 de septiembre de 1.882.
- Real Decreto de 16 de junio de 1.885, sobre Reglamento provisional sobre la contribución de consumos. Gaceta de Madrid Nº 171 de 20 de junio de 1.885
- R.D. de 22 de agosto de 1.885. BOE Nº289 de 16 de octubre, por el que se publica el Código de Comercio.
- Real Decreto de 30 de septiembre de 1.885 del Reglamento provisional para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería. Gaceta de Madrid Nº 281, de 8 de octubre de 1.885.
- Ley de Presupuestos de 1.889. Gaceta de Madrid 180. de 29 de junio de 1.889
- Real Decreto de 21 de Junio de 1.889 del Reglamento provisional para la administración y cobranza del Impuesto de consumos. Gaceta de Madrid Nº 180 de 29 de junio de 1.889.
- Real Decreto de 30 de septiembre de 1.885, sobre rectificación de amillaramientos. Gaceta de Madrid, Nº285 de 12 de octubre de 1.885
- Ley de Presupuestos de 1.892.
- Real Decreto de 31 de agosto de 1.892. Reglamento provisional para el servicio de de la inspección e investigación de la Hacienda pública. B.O.E. Gaceta de Madrid Nº248 de 4 de septiembre de 1.892.
- Real Decreto de 28 de febrero de 1.893, sobre contribuciones directas. Gaceta de Madrid. Nº 60 de 1 de marzo de 1.893.
- Ley de Presupuestos de 1.893. Gaceta de Madrid Nº 218 de 6 de agosto de 1.893.
- Real Decreto de 4 de octubre de 1.895. Reglamento provisional de la inspección e investigación de la Hacienda pública. Gaceta de Madrid Nº290 de 17 de octubre de 1.895.
- Real Decreto de 30 de agosto de 1.896, sobre Reglamento provisional de Administración y exacción del Impuesto de consumos. Gaceta de Madrid Nº 252 de 8 de septiembre de 1.896
- Real Decreto de 11 de octubre de 1.898, sobre Reglamento provisional de Administración y exacción del Impuesto de consumos. Gaceta de Madrid Nº 301 de 28 de octubre de 1.898.
- Real Decreto de 14 de noviembre de 1899, proponiendo la ampliación hasta 500 pesetas de la cuantía fijada para el acontecimiento y resolución de los asuntos sometidos á las Juntas administrativas de Hacienda. Gaceta de Madrid núm. 320, de 16/11/1899
- Real Decreto de 13 de octubre de 1.903, sobre Reglamento de la Inspección de la Hacienda pública. Gaceta de Madrid Nº289 de 16 de octubre de 1.903.
- Real Decreto de 3 de septiembre de 1.904. Ley reformándola legislación penal y procesal en materia de contrabando y defraudación. Gaceta de Madrid Nº 254 de 10 de septiembre de 1.904.
- Ley de reforma tributaria de 26 de julio de 1.922. Gaceta de Madrid Nº209 de 28 de julio de 1.922.
- Real Decreto de 4 de septiembre de 1.922, del Reglamento para el servicio de la Inspección de la Hacienda pública. Gaceta de Madrid Nº253 de 9 de septiembre de 1.922.
- Ley de 18 de julio de 1.922 de modificación de la Ley de 1904 de contrabando y defraudación. Gaceta de Madrid Nº200 de 19 de julio de 1.922.
- Real Decreto de 30 de abril de 1.923, de modificación del R.D. de 13 de octubre de 1.903 del Reglamento para el servicio de la Inspección de la Hacienda pública. . Gaceta de Madrid Nº 122 de 2 de mayo de 1.923.
- Real Decreto de 30 de marzo de 1.926, de Ley de Bases para el ejercicio de los servicios de la Inspección de la Hacienda pública. Gaceta de Madrid Nº90 de 31 de marzo de 1.926.
- Real Decreto Ley de 27 de abril de 1.926, del Impuesto de derechos reales, transmisiones de bienes, caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas. Gaceta de Madrid Nº119 de 29 de abril de 1.926.
- Real Decreto de 13 de julio de 1.926, del Reglamento para el desarrollo de la Ley de Bases para el ejercicio de la Inspección de la Hacienda pública. Gaceta de Madrid Nº199 de 18 de julio de 1.926.

- Real Decreto-Ley de 28 de febrero de 1.927, que aprueba el Texto refundido del impuesto de derechos reales y transmisiones de bienes, caudal relicto y sobre los bienes de las personas jurídicas. Gaceta de Madrid Nº61 de 2 de marzo de 1.927.
- Real Decreto de 27 de marzo de 1.927, del Reglamento para la aplicación de la Ley de los impuestos reales y sobre transmisiones de bienes. Gaceta de Madrid Nº88 de 29 de marzo de 1.927.
- Real Decreto-Ley de 5 de septiembre de 1.928. Código Penal. Gaceta de Madrid, Nº257 de 13 de septiembre de 1.928
- Real Decreto-Ley de 14 de enero de 1.929, Ley Penal y Procesal de contrabando y defraudación. Gaceta de Madrid Nº17 de 17 de enero de 1.929.
- Decreto de 29 de mayo de 1.931, dictando normas relativas a operaciones con valores. Gaceta de Madrid Nº151 de 31 de mayo de 1.931.
- Decreto de 27 de octubre de 1.932. Código Penal. Gaceta de Madrid, Nº310 de 5 de noviembre de 1.932
- Decreto Nº 81 de 18 de noviembre de 1.936, sobre comité de moneda extranjera. B.O.E. Nº39 de 24 de noviembre de 1.936.
- Decreto Ley de 14 de marzo de 1.937, sobre la salida de oro y cesión de divisa extranjera.
- Ley de 24 de noviembre de 1.938, de delitos de contrabando monetario. B.O.E. Nº153 de 30 de noviembre de 1.938.
- Orden de 18 de febrero de 1.941, por la que se dictan normas para la aplicación de la Ley para la Reforma Tributaria, respecto de los impuestos creados por el artículo 72 de la misma. B.O.E. Nº68 de 20 de marzo de 1.941.
- Ley de 28 de marzo de 1.941, por la que se modifican determinados puntos en materia de inspección de Hacienda. B.O.E. Nº105 de 15 de abril de 1.941.
- Decreto de 23 de diciembre de 1.944. Código Penal. B.O.E. Nº427 de 15 de enero de 1.945
- Ley y Reglamento de los Impuestos de derechos reales y sobre transmisiones de bienes, de 7 de noviembre de 1.947. B.O.E. Nº 41 de 10 de febrero de 1.948.
- Ley de 20 de diciembre de 1.952 sobre la Inspección de los tributos. B.O.E. Nº 359, de 24 de diciembre de 1.952.
- Ley de 20 de diciembre de 1.952 sobre contrabando y defraudación. B.O.E. Nº 359 de 24 de diciembre de 1.952.
- Decreto de 11 de septiembre de 1.953, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley de Contrabando y Defraudación. B.O.E. Nº 311 de 7 de noviembre de 1.953.
- Orden de 10 de abril de 1.954 por la que se dan normas para el mejor cumplimiento de la Ley de 20 de diciembre de 1.952 sobre régimen de inspección. B.O.E. Nº 113 de 23 de abril de 1.954.
- Orden de 18 de diciembre de 1.954, sobre firmeza de las bases impositivas aceptadas por los contribuyentes en actas de inspección. B.O.E. Nº8 de 8 de enero de 1.955.
- Decreto de 21 de marzo de 1.958, por el que se aprueban los Textos refundidos de la Ley y tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes. B.O.E. Nº102 de 29 de abril de 1.958.
- Orden de 13 de mayo de 1.958, por al que se aprueba la Instrucción provisional, para la exacción del impuesto sobre sociedades. B.O.E. Nº117 de 16 de mayo de 1.958.
- Orden de 17 de junio de 1.958 por la que se dictan normas para la admisión de ingresos a cuenta por el Impuesto sobre las rentas de Sociedades y demás entidades jurídicas. B.O.E. Nº148 de 21 de junio de 1.958.
- Orden de 22 de enero de 1.959 por la que se regula la presentación de declaraciones de la Contribución General sobre la Renta y el ingreso a cuenta de su importe. B.O.E. Gaceta de Madrid Nº27 de 31 de enero de 1.959.
- Decreto 176/1959 de 15 de enero, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes, de 21 de marzo de 1.958. B.O.E. Nº41 de 17 de febrero de 1.959.
- Decreto 691/1963 de 28 de marzo. Código Penal. B.O.E. Nº84 de 8 de abril de 1.963.
- Ley 230/1.963, de 28 de diciembre, de Ley General Tributaria. B.O.E. Nº313 de 31 de diciembre de 1.963.
- Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario. B.O.E. Nº142 de 13 de junio de 1.964.

- Orden de 3 de marzo de 1.965 por la que se reglamentan la presentación de declaraciones-liquidaciones en relación con el Impuesto sobre las Rentas del capital y el ingreso de cuotas en el Tesoro, y se establecen los modelos a los que han de ajustarse las expresadas declaraciones-liquidaciones. B.O.E. N°63 de 15 de marzo de 1.965.
- Decreto 1778/1965, de 3 de julio, por el que se reorganiza la Administración territorial de la Hacienda Pública. BOE N°159, de 5 de julio.
- Decreto 2137/1.965, de 8 de julio, sobre simplificación del procedimiento de gestión de los tributos. B.O.E. N°176 de 24 de julio de 1.965.
- Orden de 16 de agosto de 1.965 por la que se aplica al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas y a los Impuestos sobre el Lujo la simplificación del procedimiento de gestión de los tributos dispuesto en el Decreto 2137/1965 de 8 de julio.
- Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto general sobre el Tráfico de Empresas. B.O.E. N°31 de 6 de febrero de 1.967.
- Decreto 1018/1.967 de 6 de abril, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. B.O.E. N°118 de 18 de mayo de 1.967.
- Decreto 3358/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.E. N°67 de 18 de marzo de 1.968.
- Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades Jurídicas. B.O.E. N°67 de 18 de marzo de 1.968.
- Decreto 988/1968, de 11 de mayo, por el que se aprueban normas reglamentarias provisionales del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.E. N°115 de 13 de mayo de 1.968.
- Decreto 3154/1986, de 14 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación.
- Decreto 638/1970 de 5 de marzo, por el que se incorpora a los textos refundidos de las Leyes de diversos Impuestos el régimen de autoliquidación. B.O.E. N°63 de 14 de marzo de 1.970
- Decreto 407/1971, de 11 de marzo, por el que se reorganiza la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública. BOE N°61 de 12 de marzo de 1.971.
- Decreto Ley 6/1974, 27 noviembre, por el que se instrumentan medidas frente a la coyuntura económica . BOE 29 noviembre. Modifica artículo 58 LGT 1963, de 23 de septiembre.
- Decreto 545/1796, de 24 de febrero, por el que se modifica el de 8 de julio de 1965, sobre simplificación de la gestión derivada de actuaciones de la Inspección de los Tributos. B.O.E. N°73 de 25 de marzo de 1.976.
- Ley 11/1977, de 4 de enero, General Presupuestaria. BOE N°7 de 8 de enero de 1.977.
- Real Decreto-ley 6/1977, de 25 de enero, por el que se modifican determinados artículos de la Ley de Orden Público. BOE N°34, de 9 de febrero.
- Ley 50/1977 de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal. B.O.E. N° 274.
- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.E. N°217 de 11 de septiembre de 1.978.
- Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. N°312 de 30 de diciembre de 1.978.
- Real Decreto 469/1979, de 20 de febrero, por el que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública.
- R.D. 2615/1979, de 2 de noviembre, por que se aprueba el Reglamento del IRPF.
- Ley 32/1980 de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. B.O.E. N° 154 de 27 de junio de 1.980.
- Resolución de 24 de noviembre de 1980, de la Dirección General de Tributos, por la que se aprueban los modelos e instrucciones de resúmenes anuales de retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades. BOE N°296, de 10 de diciembre.
- Real Decreto 2384/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el nuevo texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. B.O.E. N°255 de 24 de octubre de 1.981.
- Ley 50/1981, de 30 de diciembre, por la que se regula el Estatuto Orgánico del Ministerio Fiscal. BOE N°11 de 13 de enero de 1.982.

- Real Decreto 412/1982, de 12 de febrero, Sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias. B.O.E. N°56 de 6 de marzo de 1.982.
- Orden de 26 de mayo de 1.982, por la que se desarrolla el Real Decreto 41/1982 de 12 de marzo, sobre régimen de determinadas liquidaciones tributarias. B.O.E. N°157 de 2 de julio de 1.982.
- Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. B.O.E. N°252 de 21 de octubre de 1.982.
- Ley Orgánica 8/1.983, de 25 de junio, de Reforma Urgente y parcial del Código Penal. BOE N°152, de 27 de junio.
- Real Decreto 2335/1983, de 4 de agosto, por el que se desarrolla la estructura orgánica del Ministerio de Economía y Hacienda.
- Real Decreto 2077/1984, de 31 de octubre, sobre régimen de determinadas actuaciones de la Inspección de los Tributos y de las liquidaciones tributarias derivadas de las mismas. BOE N°276 de 17 de noviembre.
- Orden de 7 de enero de 1985 por la que se desarrollan los Decretos 2335/1983, de 4 de agosto y 221/1984, de 8 de febrero, de estructura orgánica de la Secretaria General de Hacienda y centros directivos y Unidades administrativas de ella dependientes. BOE N°14 de 16 de enero de 1.985
- Orden a 12 de agosto de 1.985, por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Pública. BOE N°207 de 29 de agosto.
- Orden de 12 de noviembre de 1985 por la que se aprueban los modelos de declaraciones-documentos de ingresos de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades por rendimientos del capital mobiliario, así como los modelos de declaraciones resumen anual. BOE N°275, de 16 de noviembre.
- Orden de 18 de diciembre de 1.985, por la que se regulan, determinados aspectos de las actuaciones de los equipos y unidades de inspección dependientes de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°12 de 14 de enero de 1.986.
- Ley 10/1985 de 26 de abril. B.O.E. N° 101 de 27 de abril, de modificación parcial de la L.G.T.
- Ley Orgánica 2/1.985, de 29 de abril, de reforma del Código Penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública.
- Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial. BOE N°157, de 2 de julio.
- Ley 30/1985 de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.E. N°190 de 9 de agosto de 1.985.
- Orden de 12 de agosto de 1.985 por la que se reorganiza la Administración Territorial de la Hacienda Publica. BOE N°207 de 29 de agosto de 1.985.
- Real Decreto 2028/1985 de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el valor Añadido. B.O.E. N°261 de 31 de octubre de 1.985.

- Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, sobre procedimiento para sancionar las infracciones tributarias. B.O.E. N°16 de 18 de enero de 1.986.
- Ley 46/1.985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado. BOE N°311, de 28 de diciembre.
- Ley Orgánica 7/1988, de 28 de diciembre, de los Juzgados de lo Penal, y por la que se modifican diversos preceptos de las Leyes Orgánica del Poder judicial y de Enjuiciamiento Criminal. BOE N313, de 30 de diciembre.
- Real Decreto 939/1986 de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de Tributos. B.O.E. N°115 de 14 de mayo de 1.986.
- Orden de 26 de mayo de 1986 por la que se desarrolla el Reglamento General de la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°129 de 30 de mayo de 1.986.
- Real Decreto 2529/1.986, de 5 de diciembre por el cual se regula la declaración o relación anual que deben presentar los empresarios o profesionales acerca de sus operaciones con terceras personas. BOE N°297, de 12 de diciembre.
- Real Decreto 9/1988, de 15 de enero, por el que se modifican determinados preceptos del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se aprueban nuevas tablas de retenciones a cuenta. BOE N°14 de 16 de enero de 1.988.

- Real Decreto 1.163/1.990, de 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. BOE N°230 de 25 de septiembre.
- Ley 31/1.990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1.991. Art. 103. Creación de la AEAT. BOE N°311, de 28 de diciembre.
- Ley 18/1.991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. BOE N°136, de 7 de junio.
- Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria.
- Ley 30/1.992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y Procedimiento Administrativo Común. BOE N°285 de 27 de noviembre.
- Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. B.O.E. N°312 de 29 de diciembre de 1.922.
- Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE N°314, de 31 de diciembre.
- Orden de 16 de marzo de 1993 por la que se aprueba el modelo 349 de declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias. BOE N°70, de 23 de marzo.
- Real Decreto 1398/1993, de 4 de agosto, por el que se aprueba el Reglamento del procedimiento para el ejercicio de la Potestad Sancionadora. BOE N°189, de 9 de agosto.
- Ley Orgánica 6/1.995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código Penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social. BOE N°155 de 30 de junio.
- Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. B.O.E. N°174 de 22 de julio de 1.995.
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código penal. BOE N°281 de 24 de noviembre.
- Ley 43/1.995 de, 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE N°310, de 28 de diciembre.
- Resolución de 8 de enero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Unidad de Apoyo a la Fiscalía Especial para la Represión de los Delitos Económicos Relacionados con la Corrupción. BOE N°11 de 12 de enero.
- Resolución de 16 de febrero de 1996, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de reorganización de determinados servicios en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°44, de 20 de febrero.
- Ley 52/1997, de 27 de noviembre, de Asistencia Jurídica al Estado e Instituciones Públicas. BOE N°285, de 27 de noviembre.
- Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social. BOE N°313, de 31 de diciembre.
- Resolución de 17 de febrero de 1998, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la estructura de determinados servicios y se atribuyen competencias a la inspección de los tributos en materia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°54, de 4 de marzo.
- Ley 1/1.998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyente, BOE N°50 de 27 de febrero.
- Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa. NOE N°167, de 14 de julio.
- Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, por el que se desarrolla el régimen sancionador tributario y se introducen las adecuaciones necesarias en el Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos. BOE N°219, de 12 de septiembre.
- Resolución de 27 de octubre de 1998, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se crea la Oficina Nacional de Investigación del Fraude en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, se crean equipos de estudio del fraude en los Departamentos de Recaudación y Gestión Tributaria, se ordena la elaboración del Plan General de Control Tributario y se modifica la Resolución de 24 de marzo de 1992 de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los

- tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°266, de 6 de noviembre.
- Ley 4/1999, de 13 de enero, de modificación de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común. BOE N°12, de 14 de enero.
 - Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 20 de enero de 1.999, por la que se aprueban los moldes 300 y 330 del declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido. BOE N° 19 de 22 de enero.
 - Orden de 18 de febrero de 1999 por la que se aprueba el modelo 191 de Declaración Anual de Personas Autorizadas en Cuentas Bancarias, así como los diseños físicos y lógicos para su presentación en soporte directamente legible por ordenador. BOE N°44, de 20 de febrero.
 - Real Decreto 136/2000, de 4 de febrero, por el que se desarrolla parcialmente la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, en lo relativo al reembolso del coste de las garantías prestadas para suspender la ejecución de las deudas tributarias y al régimen de actuaciones de la inspección de los tributos y se adapta a las previsiones de dicha Ley el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. BOE N°40, de 16 de febrero.
 - Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. BOE N° 313, de 30 de diciembre.
 - Ley 38/2002, de 24 de octubre, de reforma parcial de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, sobre procedimiento para el enjuiciamiento rápido e inmediato de determinados delitos y faltas, y de modificación del procedimiento abreviado. BOE N°258 de 28 de octubre.
 - Ley Orgánica 15/2003, de 25 de noviembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE N°283, de 26 de noviembre.
 - Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre. BOE 302 de 18 de diciembre.
 - Resolución de 20 de marzo de 2003, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992 sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. BOE N°71, de 24 de marzo.
 - Resolución de 19 de febrero de 2004, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones en el ámbito de competencias del Departamento de Gestión Tributaria. BOE N°53, de 2 de marzo.
 - Real Decreto Legislativo 4/2.004, de 5 de marzo, por el que se prueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. BOE N°61, de 11 de marzo
 - Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento general del régimen sancionador tributario. BOE N°260, de 28 de octubre.
 - Real Decreto 939/2.005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación. BOE N°210, de 2 de septiembre.
 - Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal. BOE N°286, de 30 de noviembre.
 - Real Decreto 1605/2.007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. BOE N°213, de 5 de septiembre.
 - Orden EHA/3435/2.007, de 23 de noviembre, por la que se aprueban los modelos de autoliquidación 117,123.124, 126, 128 y 300.
 - Ley Orgánica 1/2008, de 30 de julio, por la que se autoriza la ratificación por España del Tratado de Lisboa, por el que se modifican el Tratado de la Unión Europea y el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, firmado en la capital portuguesa el 13 de diciembre de 2007. BOE N°184, de 30 de julio.
 - Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, se modifica el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, y se modifican y aprueban otras normas tributarias. BOE N°278, de 18 de noviembre.

- Orden EHE/340/2.008, de 1 de diciembre, por la que se modifica la Orden EHA/3397/2.006, de 26 de octubre, por la que se prueban los modelos 390 y 392 de declaración resumen anual Impuesto sobre el valor Añadido. BOE N°292, de 4 de diciembre.
- Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. BOE N°152, de 23 de junio.
- Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público. BOE N°78, de 31 de marzo.
- Orden HAP/1182/2012, de 31 de mayo, por la que se desarrolla la disposición adicional primera del Real Decreto-ley 12/2012, de 30 de marzo, por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público, se aprueban cuantas medidas resultan necesarias para su cumplimiento, así como el modelo 750, declaración tributaria especial, y se regulan las condiciones generales y procedimiento para su presentación.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, 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. BOE N°261, de 30 de octubre.
- 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 N°312 de 27 de diciembre.
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. BOE N°227, de 22 de septiembre.

JURISPRUDENCIA CITADA.-

Tribunal Europeo de Derechos Humanos.

- 1.- Caso Engel y otros contra Holanda. Sentencia de 8 junio 1976.
- 2.- Caso Oztürk contra Alemania. Sentencia de 21 febrero 1984
- 3.- Caso Funke contra Francia. Sentencia de 25 febrero 1993
- 4.- Caso Bendenoun contra Francia. Sentencia de 24 febrero 1994
- 5.- Caso John Murray contra Reino Unido. Sentencia de 8 febrero 1996
- 6.- Caso Saunders contra Reino Unido. Sentencia de 17 diciembre 1996
- 7.- Caso Jesús Santiago Tirado Ortiz y otros contra España de 15 junio 1999
- 8.- Caso J. B. contra Suiza. Sentencia de 3 mayo 2001.
- 9.- Caso Allen contra el Reino Unido. Sentencia de 5 de noviembre de 2002.
- 10.- Caso Vasileva contra Dinamarca. Sentencia de 25 septiembre 2003
- 11.- Caso Weh contra Austria. Sentencia de 8 abril 2004.
- 12.- Caso Shannon contra Reino Unido. Sentencia de 4 octubre 2005.
- 13.-Caso Jussila contra Finlandia. Sentencia de 23 noviembre 2006
- 14.- Caso O'Halloran et Francis contra Reino Unido. Sentencia de 29 junio 2007
- 15.- Caso Chambaz contra Suiza. Sentencia de 5 abril 2012
- 16.- Caso Navone y otros contra Mónaco. Sentencia de 24 octubre 2013

Tribunal Constitucional.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°2/1981 de 30 de enero. Principio non bis in ídem y proporcionalidad de la sanción.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N°27/1981, de 20 de julio. Principio de seguridad jurídica.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°77/1983, de 3 de octubre. Principio non bis in ídem.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia de 17 de octubre de 1.985. N°137/1.985. Inviolabilidad de domicilio.

Tribunal Constitucional. Auto N°642/1986, de 23 de julio. La Administración está habilitada también desde el plano constitucional para exigir determinados datos relativos a la situación económica del contribuyente

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N°45/1989, de 20 de febrero. Declaración conjunta IRPF.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°37/1989 de 15 de febrero. La invocación del interés público.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°98/1989 de 1 de junio. Los hechos valorados en el ámbito penal pueden ser valorados de distinta forma en el orden disciplinario.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N°46/1990, de 15 de marzo. Principio de seguridad jurídica.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N° 76/1990 de 26 de abril. Ley 10/1985 de reforma LGT. Valor probatorio de las actas y diligencias. Autoincriminación

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°154/1990 de 15 de octubre. Non bis in idem.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°234/1991 de 10 de diciembre. Non bis in idem.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia 246/1.991, de 19 de diciembre. Principio de Culpabilidad. Principios del Orden Penal son aplicables en el Dº Administrativo sancionador.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N°197/1995, de 24 de enero de 1.996. Autoincriminación.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°50/1995 de 23 de febrero. Inviolabilidad de domicilio.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia de 30/1996 de 26 de febrero. Prejudicialidad devolutiva.

Tribunal Constitucional. Pleno. Auto 112/1996 de 29 de abril. La inserción de la sanción en el concepto de deuda tributaria (art.58.2 LGT) es de escaso carácter preceptivo y más bien definitorio o enunciativo, sin que se le puedan achacar graves consecuencias constitucionales.

Tribunal Constitucional. Pleno. Auto 142/1996 de 29 de mayo. Las sanciones tributarias formarán parte “en su caso” de la deuda tributaria.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°69/1999 de 26 de abril. Inviolabilidad de domicilio de personas jurídicas.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia 91/1999, de 26 de mayo. Se ha de acreditar el elemento subjetivo.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°177/1999 de 11 de octubre. Principio non bis in idem.

Tribunal Constitucional. Pleno. Sentencia N°2/2003 de 16 de enero. Principio non bis in idem.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°399/2004 de 27 de octubre. Delito Fiscal y Fraude de Ley.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°180/2004 de 2 de noviembre. Non bis in idem.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°18/2005, 1 de febrero. Autoincriminación.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°63/2005, 14 de marzo. Prescripción del delito. Acto procesal de dirección del proceso contra el presunto culpable.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°120/2005, de 10 de mayo. El delito de defraudación requiere un plus de intencionalidad.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°267/2005, de 24 de octubre. Es necesario acreditar el elemento subjetivo.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia 8/2006, de 16 de enero. Necesaria concurrencia acreditada del elemento subjetivo del delito.

Tribunal Constitucional. Sala 1ª. Sentencia N°68/2006, de 13 de marzo. Autoincriminación.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°29/2008, de 20 de febrero. Prescripción del delito. Acto procesal de dirección del proceso contra el presunto culpable.

Tribunal Constitucional. Sección Tercera. Auto 129/2008, de 26 de mayo., Aplicación de Sentencias del TEDH en el fuero interno..

Tribunal Constitucional. Sala Primera, Sentencia N°129/2.008, de 27 de octubre. Fraude de Ley y delito fiscal.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia n°91/2009, de 20 de abril. Es necesario acreditar el elemento subjetivo del delito.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°59/2010, de 4 de octubre. Prescripción del delito. Acto procesal de dirección del proceso contra el presunto culpable.

Tribunal Constitucional. Sala 2ª. Sentencia N°57/2010, de 4 de octubre. El delito de defraudación requiere un plus de intencionalidad.

Tribunal Constitucional, Pleno. Sentencia N°73/2017. Declaración de inconstitucionalidad de la DA primera del RD-Ley 12/2012, de 20 de marzo.

Tribunal Supremo.

Tribunal Supremo Sentencia de 9 de febrero de 1.972. Supraconcepto del Ius Puniendi Estatal.

Tribunal Supremo. Sala 5ª. 24 de abril de 1.984. Declara nulo el RD 412/1982, de 12 de febrero.

Tribunal Supremo Sala 2ª, de 12 de marzo de 1.985. Delimita el bien jurídico protegido por el delito fiscal como un delito socioeconómico que atenta intereses patrimoniales del Eº. Errores sustanciales en contabilidad. Lo trascendente a efectos punitivos no es impagar impuestos, sino ocultar o desfigurar las bases tributarias.

Tribunal Supremo Sala 2ª, de 29 de Junio de 1.985. Las presunciones del artículo 319 (L.77/1977) no son exclusivas; el dolo puede acreditarse por otros medios directos.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 12 de marzo de 1.986. Sobre la ubicación del delito de fraude tributario en el Título de las falsedades, del Código Penal.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 12 de mayo de 1.986. No duplicidad de sanción penal y administrativa. Non bis in ídem.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 21 de septiembre de 1.987. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 23 de enero de 1.988. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 25 de febrero de 1.988. Delito de apropiación indebida por no ingresar retenciones del trabajo.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 2 de marzo de 1.988. No presentar declaración equivale a ánimo de engaño. La cuantía es elemento del tipo.

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 30 de marzo de 1.988. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 27 de abril de 1.988. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 30 de abril de 1.988. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 24 de Febrero de 1.989. Las actuaciones de la Unidad de Vigilancia de represión del fraude carecen de alcance incriminatorio.

Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 16 de octubre de 1.989. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 25 de septiembre de 1.990. Casa y anula Sentencia de AP de Barcelona de 26/9/1.988.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 26 de noviembre de 1.990. Elementos subjetivos del tipo penal. Fijación del importe defraudado por el Tribunal penal.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 27 de diciembre de 1.990. Elementos subjetivos del tipo penal. Fijación del importe defraudado por el Tribunal penal.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 9 de enero de 1.991.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 30 de enero de 1.991. Non bis in ídem.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 9 de febrero de 1.991. La competencia para determinar la cuota defraudada corresponde al Tribunal juzgador.

- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 28 de junio de 1.991. Se requiere ánimo de defraudar a parte del elemento objetivo.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª, Sentencia de 5 de noviembre de 1.991. El delito fiscal del artículo 319 (1.50/77) no es una norma penal en blanco. El art. 37 de la LMURF, no establece una prejudicialidad tributaria, sino una condición objetiva de procedibilidad.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª, Sentencia de 20 de noviembre de 1.991. La defraudación no requiere artificio, pero siempre es exigible un ánimo defraudatorio.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 3 de diciembre de 1.991. La competencia para determinar la cuota defraudada corresponde al Tribunal juzgador.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 23 de diciembre de 1.991. Valor de las actas y diligencias en el proceso penal.
- Tribunal Supremo, Sala 3ª. Sentencia de 2 de enero de 1.993, sobre legalidad de determinados artículos del RGI(1.986)
- Tribunal Supremo. Sala 2ª Sentencia de 24 de febrero de 1.993. La cuantía es elemento objetivo del tipo.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª Sentencia de 9 de marzo de 1.993.El delito fiscal no es un delito de resultado, sino determinado por el resultado.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª Sentencia de 31 de mayo de 1.993. El dolo se manifiesta por la obligación del conocimiento del deber de cumplir las obligaciones tributarias. Administradores de sociedad.
- Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala 2ª. Sentencia de 19 de junio de 1.993. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª Sentencia de 26 de abril de 1.996. Non bis in ídem. La Administración no puede seleccionar los hechos que traslada.
- Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 7 de julio de 1.997. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª Sentencia de 28 de octubre de 1.997. Delito de primera mano. Norma penal en blanco. No se consume por no declarar o por no pagar.
- Tribunal Supremo. Sala 3ª Sentencia de 28 de Octubre de 1.997. La liquidación, y no la emisión del acta de inspección es la que concluye el procedimiento de comprobación e investigación.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 25 de febrero de 1.998. La cuota defraudada se determina en sede penal, que otorga a la Hacienda Pública un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda.
- Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 24 de octubre de 1.998. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.
- Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sala 2ª. Sentencia de 24 de octubre de 1.998. Sobre ausencia de competencias de investigación de la Oficina Gestora.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 20 de mayo de 1.999. El resultado típico, ya entendido como una condición objetiva de punibilidad, ya entendido como un elemento del tipo, es en todo caso necesario.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 18 de diciembre de 2.000. La cuota defraudada, como elemento objetivo del tipo, se determina en sede penal, que otorga a la Hacienda Pública un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 10 de octubre de 2.001. Es necesaria una liquidación previa que identifique la acción omitida, y el sujeto obligado, para entender interrumpida la prescripción por el inicio del proceso.
- Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 15 de julio de 2002. El bien jurídico protegido.
- Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 16 de julio de 2.002. Interpretación razonable de la norma. Exclusión de responsabilidad. Circular de 29 de febrero de 1.988 DGIFT.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 26 de octubre de 2.002. La cuota defraudada se determina en sede penal, que otorga a la hacienda Pública un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda.
- Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 3 de enero de 2.003. El dolo preciso en el delito fiscal existe cuando el sujeto sabe lo que hace y hace lo que quiere. Días a quo prescripción.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 30 de abril de 2003. Debe existir conocimiento y finalidad en la defraudación. Días a quo prescripción. Error de Prohibición.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 30 de mayo de 2003. La regularización completa se extiende al pago. La responsabilidad civil derivada del delito es independiente de la responsabilidad por infracción tributaria.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 24 de septiembre de 2.003. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 3 de octubre de 2003. El ánimo de defraudar puede darse en quien no declara, siendo consciente del deber de declarar.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 28 de noviembre de 2003. No se requiere *mise en scene*, sino una infracción del deber con resultado típico; consiste el dolo en el conocimiento de las circunstancias que genera el deber de declarar y la voluntariedad de la conducta elusiva.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 14 de mayo de 2005. Prescripción delito fiscal IVA. Trimestres.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 19 de mayo de 2005. El bien jurídico protegido. La cuantía como condición objetiva de punibilidad o, como elemento del tipo. Error de prohibición.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 2 de junio de 2.005. La regularización completa se extiende al pago.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 25 de noviembre de 2005. Delito especial propio de naturaleza patrimonial. El bien jurídico protegido es la HP en su manifestación de recaudación tributaria.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 25 de noviembre de 2.005. No basta omitir el pago debido; es preciso defraudar. A priori, la defraudación se confunde con el transcurso del plazo voluntario de pago, pues el no ingreso se asimila a la mera omisión que oculta la existencia del hecho imponible.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 1 de febrero de 2.006. Regularizar equivale a pagar, sin que baste la simple presentación de declaración complementaria.

Tribunal Supremo; Sala 2ª, Sentencia de 20 de junio de 2006. Reducción de gastos en sentencia, que inciden en la responsabilidad civil derivada del delito

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 10 julio 2006. La cuota defraudada como elemento objetivo del tipo ha de ser determinada en sentencia penal.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 6 octubre de 2006.El bien jurídico protegido es la HP, en su versión recaudatoria.

Tribunal Supremo. Sala 3ª, Sentencia de 30 de junio de 2008. Los hechos no declarados probados no vinculan a la Administración.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 15 de septiembre de 2.008. La omisión de la audiencia previa art.180.1 LGT(2.003) no causa indefensión.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 29 de mayo de 2.009. El bien jurídico protegido es la HP, en su versión recaudatoria. Regularizar equivale a pagar, sin que baste la simple presentación de declaración complementaria.

Tribunal Supremo Sala 3ª, Sentencia de 22 de julio de 2.009. La omisión del trámite de audiencia previo del artículo 180.1 LGT(2.003) es una cuestión a resolver por el Tribunal penal, y no una cuestión de competencia contenciosa-administrativa.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 29 septiembre de 2.009. Regularización que se admite sobre deudas tributarias distintas al objeto de la inspección.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 28 de enero de 2.010. Ignorancia deliberada.

Tribunal Supremo. Sala 3ª, Sentencia de 22 de marzo de 2010. Los hechos no declarados probados no vinculan a la Administración.

Tribunal Supremo, Sala 2ª. Sentencia de 22 de junio de 2010. Diferencia entre sospecha e indicio.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 17 de enero de 2011. La deuda tributaria es la que se fija en la sentencia penal.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 9 de marzo de 2.011. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 30 de abril de 2011. La regularización ha de ser completa, si bien los intereses y recargos es una cuestión legislativa, por la parquedad del artículo 305.4 CP.

Tribunal Supremo. Sala 3ª, Sentencia de 7 de julio de 2011. Los hechos no declarados probados no vinculan a la Administración.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 19 de enero de 2012. Ánimo de defraudar como elemento subjetivo e infracción del deber como resultado.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 5 de diciembre de 2012. La fijación del importe defraudado es competencia única y exclusiva de los Tribunales penales.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 23 de abril de 2014. La complitud y la veracidad eliminan la malicia.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 9 de junio de 2014. Desagregación con liquidación provisional de los hechos sobre los que no hay estimación delictiva.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Auto de 9 de abril de 2015. Elemento subjetivo, ánimo de defraudar. Omisión de una actuación esperada por la Administración.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 5 de octubre de 2015. la determinación de la cuantía debe hacerse con base a las normas específicas de cada tributo.

Tribunal Supremo Sala 2ª, Sentencia de 18 de noviembre de 2015. La exigencia de pago en la regularización es una cuestión aclarativa y no de ámbito retroactivo.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 18 de enero de 2016. La fijación del importe defraudado es competencia única y exclusiva de los Tribunales penales.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 20 de julio de 2016. Es necesario acreditar el ánimo de defraudar.

Tribunal Supremo. Sala 3ª. Sentencia de 18 de octubre de 2016. Paralización de actuaciones si hay conexión entre los hechos a efectos de distintos conceptos impositivos. No desagregación para liquidación provisional.

Tribunal Supremo. Sentencia de 3 de noviembre de 2016. Ignorancia deliberada.

Tribunal Supremo. Sala 2ª. Sentencia de 24 de mayo de 2017. La ignorancia deliberada puede demostrar el ánimo de defraudar.

Audiencia nacional.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 20 de junio de 1.995. Sobre la nulidad del RD 412/1982, de 12 de febrero

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 6ª, Sentencia de 16 de febrero de 1.999. Sobre diligencias argucia.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 21 de septiembre de 2.002. Sobre diligencias argucia.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 24 de julio de 2.003. Sobre diligencias argucia.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 22 de abril de 2.004. Sobre diligencias argucia.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 17 de febrero de 2.005. Sobre diligencias argucia.

Audiencia Nacional Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 2ª, Sentencia de 1 de marzo de 2.009. Liquidación provisional por desagregación de hechos delictivos.

Audiencia Provincial.

A. P. de Salamanca, Sentencia de 23 de junio de 1.982. La conformidad lo fue solo a efectos administrativos para beneficiarse de la bonificación.

A. P. de Salamanca, Sentencia de 9 de octubre de 1.982. Los elementos del injusto forman parte del tipo. El hecho típico penal requiere del ánimo o dolo del mecanismo defraudatorio. El bien jurídico protegido es el patrimonio del Estado.

A.P. de Ciudad Real, Sentencia de 26 de noviembre de 1.982. Defraudación ha de entenderse conforme al concepto que la expresión tiene en el área penal. La omisión debe conllevar a error a la Administración.

- A.P. de la Coruña, Sentencia de 2 de mayo de 1.983. El bien jurídico en el delito fiscal es quebranto de la economía nacional.
- A.P. de Sevilla, Sentencia de 10 de noviembre de 1.983. La inspección pudo calcular la cuota pese a no existir contabilidad.
- A. P. de Salamanca, Sentencia de 17 de febrero de 1.984. La existencia de delito debe trasladar su conocimiento a los Juzgados. Opera el principio non bis in ídem, ante sanción anterior de la Administración.
- A.P. de la Coruña. Sentencia de 5 de octubre de 1.984. La ignorancia de las obligaciones tributarias no exime del delito.
- A.P. de Palma de Mallorca, Sentencia de 14 de diciembre de 1.984. La observación de los presunciones del artículo 319 del CP, ha de ser apreciada por el Tribunal.
- A.P. de Palma de Mallorca, Sentencia de 14 de diciembre de 1.984. Non bis in ídem.
- A.P. de Palma de Mallorca. Sentencia de 1 de diciembre de 1.986. Non bis in ídem.
- A. P. de Bilbao, Sentencia de 18 de abril de 1.987. La inducción a error por la no presentación de declaración, no opera como presunción si la Administración tiene conocimiento previo de las obligaciones tributarias del contribuyente.
- A.P. de Logroño. Sentencia de 24 de marzo de 1.988. La determinación de la cuota defraudada le corresponde al Juez penal.
- A.P. de Barcelona. Sentencia de 25 de julio de 1.988. La deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente de la sustantividad del hecho criminal.
- A.P. de Barcelona. Sentencia de 26 de septiembre de 1.988. La Hacienda Pública goza de potestad ejecutiva para el cobro del importe defraudado.
- A.P. Barcelona. Sentencia de 16 de diciembre de 1.988. La cuota defraudada es anterior al delito.
- A.P. de Madrid. Sentencia de 27 de marzo de 1.989. No determina la cuota defraudada, por motivo de la STC de 20 de febrero de 1.989.
- A.P. de Barcelona. Sentencia de 3 de abril de 1.989. Artículo 37.2 LMURF es más favorable al reo.
- A.P. de Toledo. Sentencia de 31 de octubre de 1.995. Animo de defraudar. Administradores de sociedad; deber de conocimiento de sus obligaciones fiscales.
- A.P. de Almería. Sentencia de 18 de abril de 1.996. La falta de declaración es un hecho reprochable, pero para ser subsumida en el tipo penal es necesario que el sujeto conozca su obligación.
- A.P. de Valladolid, Sec. 2ª, S de 20 de marzo de 1.997. Regularización tributaria y excusa absoluta. Conocimiento formal. Indicios de conocimiento.
- A.P. de Barcelona, Sec. 2ª, S de 12 de mayo de 1.998. Regularización tributaria y exoneración de responsabilidad penal. Notificación formal.
- A.P. de Barcelona, Sec. 3ª, S de 22 de enero de 1999. El delito contra la Hacienda Pública es un tipo penal en blanco. La prescripción tributaria no equivale a regularización.
- A.P. de Valencia. Sentencia de 29 de marzo de 1.999. El delito de defraudación tributaria requiere del ámbito subjetivo.
- A. P. de Barcelona, Sentencia de 21 de septiembre del año 2.000. Plazo prescripción IVA. Trimestres.
- A.P. de Córdoba. Sentencia de 16 de octubre de 2000. El bien jurídico protegido. Se requiere dolo en la defraudación, aunque sea el eventual. Indisponibilidad del bien jurídico protegido.
- A. P. de Valencia, Sentencia de 1 de febrero de 2.000. No se requiere el pago para la regularización.
- A. P. de Madrid, Sentencia de 16 de junio de 2.001. La prescripción tributaria no equivale por analogía a la regularización.
- A. P. de Ávila, Sentencia de 2 de octubre de 2.001. La prescripción tributaria no equivale por analogía a la regularización.
- A. P. de Madrid, Sentencia de 20 de septiembre de 2.002. Plazo prescripción IVA. Trimestres.
- A. P. de Barcelona, Sentencia de 25 de julio de 2.002. Distinta naturaleza en el recargo del art.61 LGT por presentación de declaración fuera de plazo, y la sanción penal por delito fiscal.

A. P. de Cádiz, Sentencia de 24 de junio del año 2.003. Plazo prescripción IVA. Trimestres.

A.P. de Granada. Sentencia de 13 de septiembre de 2.004. Enumera las circunstancias que deben concurrir en el elemento subjetivo de la defraudación.

A. P. de Madrid, Sentencia de 7 de junio de 2.005. Las diligencias del Ministerio fiscal, no inciden en el posible conocimiento del sujeto a efectos de excluir la regularización.

A. P. de Madrid, Sentencia de 24 de mayo de 2.006. Plazo prescripción IVA. Trimestres.

A.P. de Ciudad Real. Sentencia de 30 de junio de 2.010. La omisión del trámite de audiencia del artículo 180.1 de la LGT(2.003) es una irregularidad formal del procedimiento tributario, de la que hay que demostrar su trascendencia en el ámbito material del proceso penal.

A.P. de Cádiz. Sentencia de 6 de marzo de 2017. Los defectos procedimentales no afectan al proceso penal.

Tribunal Superior de Justicia.

Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sentencia de 10 de abril de 1.995. Sobre ausencia de competencias de investigación de la Oficina Gestora.

Tribunal Superior de Justicia de Valencia. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sec.1ª. Sentencia de 10 de mayo de 2.006. Omisión de trámite de audiencia art.180.1 LGT(2.003).

Tribunal Económico Administrativo Central.

Acuerdo 19 de octubre de 1.951. Sobre limitación al contenido de las actas de inspección.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 10 de julio de 1.975. Finalidad de las actuaciones de comprobación e investigación en atención a las declaraciones presentadas por los sujetos pasivos.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 24 de marzo de 1.987. Sobre ausencia de competencias de investigación de la Oficina Gestora.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 21 de octubre de 1.987. El grado de culpabilidad en el sujeto infractor no puede estar ausente a la hora de calificarse una conducta coincidente con la tipificada en la norma es o no merecedora de sanción

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de Enero de 1.988. Sobre ausencia de competencias de investigación de la Oficina Gestora

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 26 de septiembre de 1.996. Sobre reclamación contra diligencia de inspección que resuelve sobre el fondo del asunto.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 31 de enero de 2.008. La regularización procede sobre aquellos hechos no incluidos en la querrela criminal.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 29 abril de 2.008. La no continuación de actuaciones no afectadas por delito fiscal no es causa justificada de paralización.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 20 de octubre de 2.009. la no continuación de actuaciones no incluidas en la causa penal puede producir la prescripción para dictar la liquidación.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 5 de junio de 2.014. La Administración no se encuentra habilitada para paralizar unas actuaciones sobre las que no se supera el límite de la cuota delictiva.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 4 de diciembre de 2.014.

Tribunal Económico Administrativo Central. Resolución de 16 de marzo de 2.017. Cambio de criterio. El procedimiento administrativo es único. No es posible una liquidación provisional sobre hechos que indirectamente están siendo sustanciados en sede penal.