



Revista

ISSN 2007-4700

Real
MÉXICO

Número 14 • 15
Marzo de 2018 • febrero de 2019



Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en materia penal tributaria, con referencias al sistema español



Juan Carlos Ferré Olivé

Catedrático de Derecho Penal
Universidad de Huelva

RESUMEN: Este artículo analiza la compleja relación entre el derecho penal tributario y el sistema recaudador y sancionador administrativo, que recaba las pruebas para perseguir los fraudes fiscales al mismo tiempo que interviene en el proceso penal defendiendo los intereses económicos de las administraciones públicas.

PALABRAS CLAVE: Derecho penal tributario, derecho administrativo sancionador, penas, infracciones y sanciones administrativas.

ABSTRACT: This article analyses the complex relation between the tax criminal law and the collector and administrative sanctioning system, which gathers proof to pursue tax frauds and, at the same time, intervenes in the criminal process by defending the public administrations, economic interests.

KEYWORDS: Tax criminal law, Punitive administrative law, Penalties, Administrative infringements and penalties.

SUMARIO: 1. Aproximación. 2. El mito de la identidad sustancial. 3. La hipervaloración del principio non bis in idem. 4. Normas administrativas, actuaciones de la Administración e incremento de riesgo. 5. La actuación de la Administración en la fase prejurisdiccional; 5.1. Sin indicios de delito; 5.2. Con indicios parciales de delito; 5.3. Presencia exclusiva de conductas delictivas. 6. ¿Una prejudicialidad administrativa de facto? 7. El paralelismo procedimental; 7.1. Actuaciones jurisdiccionales; 7.2. Actuaciones en sede administrativa. 8. La fase postjurisdiccional. 9. Bibliografía.

Rec: 15/03/2018 | Fav: 30/04/2018

1. Aproximación

La relación entre los distintos órdenes sancionatorios, concretamente entre el administrativo y el punitivo, ha sido siempre bastante compleja.¹ Como ha apuntado Navarro Cardoso, ambas son manifestaciones de un único sistema jurídico sancionador que regula el control social de determinadas conductas desviadas, sistema que persigue impedir comportamientos ilícitos —en nuestro caso fraudes fiscales— a través de la prevención, garantizando a su vez los derechos fundamentales del individuo.² La tendencia político-criminal de las últimas décadas se caracteriza por un considerable incremento de los ilícitos penales de naturaleza económica, lo que ha supuesto la intervención punitiva en ámbitos anteriormente reservados de forma exclusiva a las infracciones y sanciones administrativas. Por una parte, estas reformas han puesto en duda la vigencia real del principio de subsidiariedad, acudiendo al derecho penal cuando tal vez no era necesario. Por otra parte, también se cuestiona la vigencia del principio de ofensividad cuando se tutelan intereses formales, difícilmente encuadrables como bienes jurídicos que poseen entidad para merecer una sanción penal en consonancia con las necesidades reales de nuestra sociedad. Decíamos que esta relación entre instancias sancionadoras es compleja. A primera vista podría afirmarse que la solución administrativa se prevé para los ilícitos menos relevantes, reservando la pena para las conductas más graves. Sin embargo, estas fronteras son poco nítidas y exigen profundizar la justificación de la vigencia de un doble orden sancionatorio. Es conveniente destacar que los objetivos que se persiguen —ambos de *interés público*— son parecidos, pero no iguales. Desde la perspectiva penal, la política criminal guiará la formulación legal y su aplicación jurisdiccional conforme a criterios propios, como la forma de tutelar el bien jurídico *Hacienda Pública* (excluyendo, por ejemplo, casi todas las infracciones formales o las

conductas negligentes), o persiguiendo objetivos preventivo-generales a través de la motivación de toda la comunidad para que se abstenga de lesionar dicho bien jurídico.³ La Administración Tributaria ejercerá una política fiscal que puede coincidir con las finalidades político-criminales enunciadas, pero también desarrolla objetivos recaudatorios y procedimentales propios que son al menos distintos a los que se persiguen en sede penal. Sin embargo, no podemos perder de vista que se trata de finalidades públicas y que por lo tanto deben estar regidas por el *interés general* y no llevar constantemente a soluciones contradictorias.

Así las cosas, se exige un singular esfuerzo para coordinar ambos ámbitos de actuación, ya que puede generarse un espacio intermedio bastante conflictivo, con decisiones cuestionables tanto para el sistema penal como para el tributario, soluciones que suelen ser fruto de un excesivo pragmatismo y de una construcción conforme a criterios exclusivos de oportunidad política.⁴ Para aportar más confusión a esta situación, la doctrina ha destacado recientemente que al derecho penal económico se le está asignado un papel que tradicionalmente correspondía al derecho administrativo sancionador, y que algunos delitos económicos se guían ya por esos criterios.⁵ Las recientes reformas operadas en el derecho penal tributario español parecen ratificar y dar certeza a estas inquietudes.

A los órganos administrativos corresponde la afanosa tarea de recabar las pruebas que en caso de no concurrir dificultarían enormemente la actuación del Ministerio Público a la hora de exigir responsabilidades penales en el marco tributario. Si bien es cierto que las actuaciones administrativas no son un presupuesto requerido legalmente para iniciar un proceso por delitos contra la Hacienda Pública, sus aportaciones son necesarias o incluso imprescindibles en la mayor parte de los casos. Sin embargo, no se puede olvidar que se trata de las pruebas que aporte una de las partes procesales (la acusación) y, por lo tanto,

¹ Puedo afirmar que la complejidad, presente en todos los espacios jurídicos en los que entran en conexión lo penal y lo administrativo, se magnifica en la particular materia penal tributaria. Puede apreciarse fácilmente en el programa político criminal desarrollado en Italia en estas materias. Cfr: así Musco, E. y Ardito, F. “Diritto penale tributario”, Turín, 2010, p. 37 y sig.

² Cfr: Navarro Cardoso, F. “Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del Derecho Penal”, Madrid, 2001, p. 24.

³ Sobre el bien jurídico en los delitos de defraudación tributaria, ampliamente Ferré Olivé, J.C. “Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social”, Valencia, 2018, p. 109 y sig.

⁴ Cfr: Musco, E. y Ardito, F. “Diritto penale...”, *op. cit.*, p. 364 y sig.

⁵ Cfr: Bajo Fernández, M. “Los delitos económicos como manifestación característica de la expansión del Derecho Penal”, en AAVV, Libro homenaje a Rodríguez Ramos, Valencia, 2013, p. 411.

pueden ser desvirtuadas en el proceso por la actividad probatoria contraria.

2. El mito de la identidad sustancial

Se repite casi unánimemente y sin mayores cuestionamientos que el interés jurídico protegido por el derecho penal y el derecho administrativo sancionador es el mismo, variando únicamente la entidad o grado del ataque. Así, se considera que desde la perspectiva del bien jurídico o interés protegido el delito y la infracción tributaria son sustancialmente idénticos.⁶ La infracción administrativa sería un ilícito menor que no se ha llevado al ámbito penal en aplicación del principio de *ultima ratio*, existiendo una serie de valoraciones en torno al ataque que indican el ámbito puramente administrativo de las conductas culposas, por ejemplo, o de las que no alcancen cierta entidad lesiva. Se trataría del mismo interés jurídico protegido por distintas técnicas, bien administrativas, bien penales, que no se diferencian en lo sustancial sino en lo cuantitativo. Considero que apelar a una identidad sustancial supone simplificar enormemente el análisis. Porque los objetivos políticos que se persiguen con la tutela penal y administrativa no son idénticos, y en consecuencia la similitud de intereses protegidos será a lo sumo *formal* y en ningún caso *material*. La identidad, en definitiva, es solo aparente. Afirmar que se tutela el mismo interés ante los ataques más graves (por vía penal) y de menor entidad (por vía administrativa) supondría que nunca podrían sancionarse penalmente conductas cuyos ataques más leves sean indiferentes para la Administración, y ello no siempre es así.

En esa línea de pensamiento, podríamos entender que los principios y fundamentos del derecho penal y del derecho tributario guardan muchas similitudes, cuando en realidad son escasamente coincidentes.⁷ La

idea de un solo bien jurídico con dos niveles de intensidad de tutela se encuentra en contradicción con la realidad que se presenta, ya que:

- En cuanto a la severidad de las sanciones, el sistema de infracciones y sanciones tributarias no guarda relación con las penas, ya que en estas materias el sistema penal no suele imponer penas privativas de libertad de entidad suficiente —raramente se llega a un cumplimiento efectivo— y si recurre a la multa, esta suele quedar diluida en cuantías de relevancia menor, sobre la base de conformidades y acuerdos que impiden la celebración del juicio oral. En definitiva, es frecuente encontrar mayor contundencia en las sanciones pecuniarias que se imponen en sede administrativa, en ocasiones más severas y temidas que las penas,⁸ lo que genera una enorme contradicción y falta de eficacia preventiva de la *auténtica* pena.
- La duplicidad valorativa permite criminalizar penalmente conductas que en el ámbito tributario no son merecedoras de sanción administrativa, como lo ha entendido durante años la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de fraude de ley tributaria.

3. La hipervaloración del principio *non bis in idem*

Buena parte de los conflictos que se han producido en los últimos años en materia penal tributaria entre la Administración y la justicia penal han nacido de una excesiva e incorrecta valoración del principio *non bis in idem*. Para evitar la violación de este principio se delimitaron los ámbitos propios de la jurisdicción penal y de la Administración, estableciendo la paralización del procedimiento sancionador —lo que

⁶ Con carácter general Cfr. Navarro Cardoso, F. “Infracción administrativa...”, *op. cit.*, p. 14 y sig. y 74 y sig.; Espejo Poyato, I. “Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal”, Madrid, 2013, p. 47; Gracia Martín, L. “La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español”, *Civitas, Revista española de Derecho Financiero* n° 58, 1988, p. 278. Este planteamiento viene histórica y pacíficamente avalado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 18/1981, de 8 de junio.

⁷ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 36, nota 18. Defienden la existencia de una “comunidad de principios” que informarían el derecho sancionador, entre otros, Boix Reig, J. y Mira Benavent, J. “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Valencia, 2000, p. 33 y sig.; Laporta, M. “Delito fiscal”, Buenos Aires- Montevideo, 2013, p. 9 y sig.

⁸ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 32 y sig.; Navarro Cardoso, F. “Infracción administrativa...”, *op. cit.* p. 21; Ramírez Gómez, S. “El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)”, Madrid, 2000, p. 115 y sig.

es correcto— pero también del procedimiento de liquidación y cobro —solución que puede considerarse bastante desafortunada—. ⁹ En realidad, el impedir totalmente cualquier actuación administrativa previa o paralela se fundamentó por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, en la necesidad de eliminar toda prejudicialidad administrativa en materia penal tributaria, pues se atribuía a esas actuaciones previas —que estuvieron vigentes entre 1977 y 1985— el fracaso de la aplicación práctica de los delitos fiscales. ¹⁰ Esta solución se coordinó con las disposiciones pertinentes en la Ley General Tributaria buscando en definitiva una *huida ciega* de la prejudicialidad administrativa. ¹¹ Estos argumentos fueron avalados por la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, que mantenía que la Administración debe respetar el planteamiento fáctico realizado por la justicia, porque “unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado”. Este planteamiento jurisdiccional se conoció como la “prohibición de *dos verdades*”. Sin embargo, esto podría tener algún significado en la valoración de los elementos fácticos y su prueba a la hora de aplicar o no una sanción, pero no en la valoración jurídica que debía determinar la cuota tributaria impagada. Así, se ha considerado por la doctrina que “hay un evidente salto conceptual respecto de este principio en la exigencia de paralización del procedimiento administrativo de liquidación”. ¹² Considero que en este punto la regulación recientemente reformada en la legislación española (año 2012) es mucho más acertada, porque la responsabilidad patrimonial del defraudador tributario se va diluyendo con el paso de los años —los que se demora en alcanzar una sentencia penal condenatoria firme en estas materias, que normalmente culmina en unas cifras ridículas de recuperación patrimonial—. Todo ello genera, en definitiva, un injustificado trato desigual contrario al mero infractor administrativo —que debe pagar en el acto, tras un procedimiento administrativo de apremio— respecto al delincuente. La paralización del procedimiento de

liquidación fue analizada oportunamente por la doctrina tributarista y se entendió que en nada afecta al principio *non bis in idem* ya que no se trata del ejercicio del *ius puniendi* estatal, sino de una mera cuestión de vigencia del principio de seguridad jurídica y cosa juzgada. ¹³ Distintos autores se manifestaron contrarios a la paralización del procedimiento liquidatorio, incluso invocando la mencionada Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre, interpretando que dicha resolución permite la calificación diferente de los mismos hechos si se aplican también normas diferentes: se prohíben dos *sanciones*, no dos *pronunciamientos* sobre los mismos hechos. ¹⁴

La necesidad de seguir adelante con el proceso de liquidación y cobro ante la presencia de un delito contra la Hacienda Pública no avala plenamente los medios adoptados para esta tarea por nuestro legislador. La metodología procesal aplicada a las liquidaciones vinculadas a delito (LVD) que analizaremos a continuación cuenta con innumerables puntos débiles que deben ser objeto de debate y pronta reforma.

4. Normas administrativas, actuaciones de la Administración e incremento de riesgo

Como elemento esencial para la imputación objetiva del resultado, la conducta del sujeto debe suponer la creación o el incremento de un riesgo jurídicamente desaprobado, lo que deja en evidencia como contrapartida la posible existencia de un espacio de riesgo permitido con efectos exonerantes de responsabilidad criminal. En el ámbito de los delitos tributarios debe darse necesariamente la infracción a una norma jurídica extrapenal —tributaria— que puede servir para fundamentar tal creación o incremento de riesgo jurídicamente desaprobado. Si bien la doctrina más calificada valora la posibilidad de que en delitos económicos puedan darse supuestos en los que no se infringe una norma administrativa, y pese a ello existe un riesgo jurídicamente desaprobado por el derecho

⁹ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 117 y sig.

¹⁰ Cfr. Berdugo Gómez de la Torre, I. y Ferré Olivé, J.C. “Todo sobre el fraude tributario”, Barcelona, 1994, p. 15 y sig.

¹¹ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 87 y sig., 120 y sig.

¹² Cfr. *ibid.*, p. 119.

¹³ Cfr. Ramírez Gómez, S. “El principio *ne bis in idem*...”, *op. cit.*, p. 115 y sig.

¹⁴ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración y jurisdicción en el delito fiscal”, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 33, 2013, p. 58.

penal,¹⁵ esta solución es difícilmente predicable al específico espacio objeto de esta investigación —fuertemente regulado por el ordenamiento jurídico—, pues un cambio legislativo o una laguna administrativa descartarían cualquier responsabilidad penal pese al riesgo que pudiera padecer el interés jurídico tutelado.

Tratándose de leyes penales en blanco, la actuación de la Administración tendrá importantes consecuencias. Efectivamente, una autorización o permiso administrativo —que puede darse a través de consultas vinculantes emitidas por la Administración Tributaria— podría dar lugar a un supuesto de atipicidad por riesgo permitido, pues como recuerda Silva Sánchez la valoración del conflicto queda en manos de la propia Administración y no de la ley o el juez penal.¹⁶ También sería posible su caracterización dentro de la antijuricidad, como un supuesto de ejercicio legítimo de un derecho. Como ha señalado Roxin, estas autorizaciones conforman un espacio que aún se encuentra en los comienzos de la elaboración científica y pueden excluir “no solo la antijuricidad sino ya el tipo”.¹⁷

5. La actuación de la Administración en la fase prejurisdiccional.

En los delitos contra la Hacienda Pública poseen un valor determinante las actuaciones administrativas previas. Es la Administración la que conoce los datos, consigna cifras y aprecia normalmente en primer lugar el desencuadre entre lo que se debería haber consignado en las declaraciones tributarias y la realidad de lo acontecido. Obviamente este delito se puede comenzar a perseguir a partir de la *notitia criminis*, que puede llegar a oídos de los órganos jurisdiccionales competentes por múltiples vías, normalmente a través de los propios funcionarios de la Administración Tributaria que por razón del su cargo tienen la obligación de denunciar los delitos públicos (art. 262 Ley de Enjuiciamiento Criminal), aunque es cada día más

frecuente que las sospechas surjan de otras actuaciones jurisdiccionales (delitos de corrupción, tráfico de drogas, etc.) en las que aparecen sorprendentes manifestaciones de riqueza desconocidas para la Hacienda Pública. En todo caso, sea cual sea el origen de la denuncia, el acopio de material probatorio no puede realizarse sin contar con la determinante información que obra en poder de la Administración Tributaria,¹⁸ por lo tanto por otra parte requiere estudiar en profundidad si en el caso concreto se dan los presupuestos de la responsabilidad penal que haga viable la denuncia (indicios bastantes de delito). Y las actuaciones no quedan en la mera sospecha de delito tributario: la denuncia debe acompañarse de toda la documentación pertinente para que el Ministerio Público pueda encontrar una base sólida para la acusación.

Se habla equivocadamente de una *fase preprocesal* en delitos contra la Hacienda Pública para hacer referencia a las actuaciones que se inician cuando la inspección tributaria advierte, en el marco de un procedimiento de liquidación o de sanción, la posible existencia de un delito contra la Hacienda Pública.¹⁹ Parecería que esos actos no se rigen por ningún proceso (*preprocesales*), sino que se estructuran sobre la base de unos criterios no del todo reglados que aplican los funcionarios y autoridades de la Administración Tributaria. Se trata de instrucciones y decisiones emanadas de distintas instancias que son el resultado de la *praxis funcional*, lo que genera un panorama decisorio al menos poco claro.²⁰ Sin embargo, evidentemente existe un procedimiento administrativo en marcha antes del comienzo de la fase jurisdiccional. En realidad, estamos ante una *fase prejurisdiccional*, previa a las actuaciones propias de la administración de justicia. La fase prejurisdiccional surge, entonces, cuando la Administración da comienzo al procedimiento de liquidación o al procedimiento sancionador, y su culminación dependerá, como se verá, del cariz que tomen las investigaciones. Pero no puede ignorarse la necesidad de conocer al menos provisionalmente la cuota tributaria debida, que no está

¹⁵ Cfr. Silva Sánchez, J.M. “Fundamentos del Derecho penal de la Empresa”, Madrid, 2010, p. 20.

¹⁶ Cfr. Silva Sánchez, J.M. “Teoría del delito y Derecho penal económico empresarial” en AAVV, *La teoría del delito en la práctica penal económica*. Madrid, 2013, p. 45.

¹⁷ Cfr. Roxin, C. “Derecho Penal. Parte General. Tomo 1”, Madrid, 2008, p. 758 y sig.

¹⁸ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 125 y sig.

¹⁹ Cfr. Sanz Díaz-Palacios, J. “Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública”, Madrid, 2004, p. 49.

²⁰ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 132.

conformada como condición de procedibilidad sino como presupuesto lógico para saber si las actuaciones penales que se dirigirán al presunto defraudador van bien encaminadas, sustentándose *prima facie* en cierto marco probatorio, o se trata de una investigación sin fundamento o incluso un acoso administrativo encubierto —como se ha dado histórica y puntualmente con algunos artistas, deportistas de élite o empresarios— con inconfesables objetivos publicitarios, moralizantes y recaudatorios. La inspección no debe aplicar criterios automáticos al constatar una infracción que supere la cuantía señalada por el artículo 305 del Código Penal. Por el contrario, debe valorar si la conducta es dolosa y si existen indicios convincentes de fraude (asentado en un *ocultamiento*) a la Hacienda Pública.²¹

5.1. Sin indicios de delito

Si la administración *no aprecia indicios de delito*, pero sí de una infracción administrativa, liquidará los tributos adeudados y aplicará el régimen previsto por la Ley General Tributaria para infracciones y sanciones tributarias, siguiendo el procedimiento ordinario a partir de un *acta de inspección* y en base al principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias (art. 179.1, Ley General Tributaria). El sistema de infracciones y sanciones tributarias es otra manifestación de la potestad sancionatoria estatal, que presenta una limitación en la entidad de las consecuencias jurídicas, en principio de menor importancia que las penas. Este sistema incorpora en buena medida los principios propios del sistema penal. Las infracciones y sanciones tributarias, aunque se encuentran reguladas por la Ley General Tributaria no pertenecen a la órbita procedimental de liquidación de la deuda tributaria, sino en el espacio que corresponde a la potestad sancionatoria.²² La inmensa mayoría de las investigaciones en sede administrativa no conducirá a responsabilidades penales. Por el contrario, el espacio para el

derecho penal es hasta cierto punto residual —limitado a las afecciones más escandalosas y graves contra la Hacienda Pública— por lo que cobra toda su fuerza el espacio propio de las infracciones y sanciones tributarias. El régimen sancionador administrativo ha ido incorporando, con el paso de los años y con matizaciones, un buen número de garantías que previamente solo se encontraban en sede penal (principios de legalidad, irretroactividad, *non bis in idem*, culpabilidad, etc.).²³ También se consagran expresamente reglas de singular importancia, como una serie de supuestos de exención de responsabilidad (art. 179.2, Ley General Tributaria). Bajo Fernández y Bacigalupo Saggese consideran que la aplicación de sanciones tributarias debería estar presidida sin matices por los principios rectores del derecho penal, por tratarse de la máxima expresión del derecho sancionatorio en manos de la Administración.²⁴ Las infracciones y sanciones tributarias poseen su espacio propio e independiente que se estructura en torno a los ilícitos previstos en los artículos 191 a 206 bis de la Ley General Tributaria. La Administración posee exclusividad en materia de infracciones culposas y en orden a infracciones dolosas que no superen la cuantía de 120 000 euros (art. 183.1 Ley General Tributaria y 305.1 Código Penal). En cuanto a las infracciones dolosas que superen la cuantía de 120 000 euros caerán, según las características específicas del caso, en el ámbito penal o en el administrativo, sin posibilidad alguna de aplicar dos sanciones por el mismo hecho (*non bis in idem*).²⁵

5.2. Con indicios parciales de delito

Se dará este supuesto cuando la administración *aprecie parcialmente* indicios de delito. Esta compleja situación se presentará si en la misma investigación se descubren algunas cuantías que están vinculadas a un posible delito y otras que no. La liquidación se producirá entonces de *forma separada* (art. 305.5,

²¹ Cfr. *Ibid.*, p. 127. Sobre el concepto de fraude tributario caracterizado como ocultamiento, cfr. Ferré Olivé, J.C. “Tratado de los delitos...”, *op. cit.*, p. 402 y sig.

²² Cfr. López Díaz, A. “La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria” en AAVV, “Derecho Penal Tributario”, T.I, Madrid 2008, p. 67 y sig.

²³ *Ibid.*, p.68 y sig.

²⁴ Cfr. Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S “Derecho Penal económico”, 2ª ed. Madrid, 2010, p. 261.

²⁵ Cfr. Ferré Olivé, J.C. “Tratado de los delitos...”, *op. cit.*, p. 75 y sig.

Código Penal). Hasta la entrada en vigor de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, existía la obligación ineludible de paralizar todos los procedimientos administrativos en curso. Establecía entonces el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria que la Administración Tributaria “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 principal consecuencia práctica de dicha paralización total no se apreciaba en el cese del procedimiento sancionador, ya que era evidente la vigencia del principio *non bis in idem* que impide la duplicidad sancionatoria, sino en el procedimiento de liquidación.

Las consecuencias eran graves en cuanto a la liquidación y cobro de la deuda tributaria, que quedaban paralizados *sine die* a expensas del resultado del proceso penal. Incluso esta situación adquiría carácter definitivo si se alcanzaba una sentencia penal condenatoria, lo que se ha calificado como exención tributaria *contra legem*.²⁶ En realidad, esta deuda se convertía a través de una extraña y difícilmente comprensible *mutación del título* en la responsabilidad civil derivada del delito.²⁷ A partir de la reforma operada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, consolidada a partir de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, en el momento en que se decide pasar el tanto de culpa a los órganos jurisdiccionales o al Ministerio Público el procedimiento administrativo se divide. Todos los aspectos sancionatorios se remiten al orden jurisdiccional, y la faz liquidatoria culmina en un proceso paralelo al judicial, que en ningún caso tiene naturaleza sancionatoria. Se ha regulado en el art. 250.1 de la Ley General Tributaria, referido a la *práctica de liquidaciones* en caso de existencia de indicios de delitos contra la Hacienda Pública:

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 [...]

Este fue uno de los objetivos claramente perseguidos y declarados por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, cuyo Preámbulo señala:

Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración Tributaria continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende a una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.

En el marco de esta división de procedimientos, por una parte, se encuentran los conceptos y cuantías que no están vinculados a los delitos contra la Hacienda Pública. En este caso, la liquidación seguirá la tramitación ordinaria a partir de un *acta de inspección* y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria (arts. 305.5, Código Penal y 250.3, Ley General Tributaria). En otros términos, la Administración seguirá gozando del privilegio de la autoejecución de sus propios créditos. Por otra parte, se apreciarán los conceptos y cuantías efectivamente *vinculadas al delito*. También respecto a estos conceptos se practicará una liquidación, conocida como *liquidación vinculada a delito* o LVD, que “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” (art. 305.5,

²⁶ Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 34.

²⁷ Como advierte la doctrina, la *teoría de la mutación* no nació de una espontánea decisión jurisprudencial, sino que fue instada por la Administración Tributaria, el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado en una especie de exaltación pragmático-recaudadora que consolidó un auténtico despropósito jurídico. Cfr. Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 34.

Código Penal). La Ley General Tributaria establece en su artículo 250.1 párrafo 2º que se separarán en liquidaciones diferentes los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación “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”. Los criterios para cumplimentar ambas liquidaciones se explicitan en el artículo 253.3 de la Ley General Tributaria. Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, practicará la liquidación siguiendo las siguientes pautas (art. 253 Ley General Tributaria):

- Procederá a formalizar una propuesta de liquidación vinculada al delito (LVD), en la que se expresarán los hechos y fundamentos de derecho en los que se basa la misma.
- Dicha propuesta 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, contados a partir del siguiente al de notificación de la propuesta.
- Transcurrido el plazo previsto para el trámite de audiencia y examinadas las alegaciones presentadas en su caso, el órgano competente dictará una liquidación administrativa (LVD), con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración Tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, cuando considere que la regularización precedente pone de manifiesto la existencia de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Esta solución, que a primera vista puede parecer sencilla, tiende a ser la fuente de grandes problemas interpretativos. Como se señala por la doctrina, el funcionario de la Administración Tributaria deberá diferenciar los conceptos tributarios que tienen trascendencia penal y los que no la tienen (manejando la Ley General Tributaria conceptos poco claros en esta materia, como la presencia o ausencia de dolo —art.

250.3 Ley General Tributaria—), cuando es sumamente difícil discernir la frontera de la criminalidad, decisión con importantísimas consecuencias cuando las sumas analizadas no estén muy distantes de la cuantía de 120 000 euros fijada como límite cuantitativo por el artículo 305.1 del Código Penal.²⁸ Frente a esta liquidación administrativa “no procederá recurso o reclamación en vía administrativa” (art. 254.1, Ley General Tributaria). Con esta polémica decisión los creadores de este nuevo marco jurídico intentan que no exista una intervención jurisdiccional doble que se pronuncie sobre la liquidación de la cuota presuntamente defraudada: el tribunal penal y el contencioso-administrativo.

Parte de la doctrina defiende que esta liquidación en el ámbito tributario no puede resultar ajena al régimen de recursos contencioso-administrativos, pues el contribuyente quedará en una situación de clara indefensión ante importantes actos de la Administración Tributaria.²⁹ Se alega por sus defensores que la LVD puede ser revisada por la jurisdicción penal, que puede “de oficio o a instancia de parte” acordar “la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa presentación de garantía” (art. 305.5, Código Penal). Según destaca Martín Queralt, esta solución “desnaturaliza el concepto de Juez *natural* llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa. Lo que hace, en definitiva, es configurar un Juez *natural* al servicio de los objetivos de la política criminal de la reforma”.³⁰

Por su parte, dispone el artículo 253.1 de la Ley General Tributaria:

Una vez dictada la liquidación administrativa, la Administración Tributaria pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al Ministerio Fiscal y el procedimiento de comprobación finalizará, respecto de los elementos de la obligación tributaria regularizados mediante dicha liquidación, con la notificación al obligado tributario de la misma, en la que se advertirá de que el periodo voluntario de ingreso solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la

²⁸ Cfr. Martín Queralt, J. y García moreno, A. “Código Penal y Ley General Tributaria”, en *El Cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, febrero 2013, p. 13.

²⁹ Cfr. Boix Reig, J y Grima Lizandra, V. “Código Penal y Ley General Tributaria”, *El Cronista del Estado social y democrático de Derecho*, nº 34, 2013, p. 18.

³⁰ Cfr. Martín Queralt, J.B. “Una mirada a la irrecorribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito”, *Carta Tributaria* 11/2006, p. 21.

admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 (de la Ley General Tributaria).

Dado que se ha apreciado la presencia de un delito de carácter público, la Administración Tributaria *está obligada* a formular la denuncia (art. 262, Ley de Enjuiciamiento Criminal) aunque el presunto defraudador se allanara al pago de las sumas requeridas.

Es destacable que la ley limita al órgano jurisdiccional penal la suspensión de la ejecución de la LVD. Establece el artículo 305.5 del Código Penal:

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 apreciarse que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

Sin embargo, esta solución legislativa viola la *tutela judicial efectiva*, ya que no permite al juzgador valorar o resolver sobre los distintos aspectos de la actuación administrativa, y solo le permite suspender la ejecución de una LVD con dispensa de garantías de forma excepcional, debiendo demostrar que se pueden ocasionar *daños irreparables* o de muy difícil reparación. Estos conceptos no son propios del orden penal, sino de la normativa que regula la jurisdicción contencioso-administrativa y que aparecen en esta normativa *pretendidamente penal*, mientras se ignoran otros criterios de idéntico origen como la apariencia de buen derecho (*Fumus Bonis Iuris*). Estas normas y las que consagra la Ley de Enjuiciamiento Criminal (Título X bis) persiguen claramente obstaculizar cualquier intento que provenga del orden jurisdiccional para paralizar la liquidación y cobro de la deuda tributaria por parte de la Administración.

Ante determinadas situaciones la Administración *no debe* practicar la liquidación vinculada a delito, estableciendo el artículo 251.1 de la Ley General Tributaria que se abstenga de hacerlo en los siguientes supuestos:

- 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.
- b) Cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.
- c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto 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. En estos casos no se concederá trámite de audiencia o alegaciones al obligado tributario.

En estos casos tasados —que no dejan de incrementar la incertidumbre por la amplitud de sus términos— solo corresponderá la determinación judicial de la cuota defraudada. La continuidad del procedimiento de liquidación no impide la inmediata paralización del procedimiento sancionador administrativo, como se expondrá a continuación.

5.3. Presencia exclusiva de conductas delictivas

Este supuesto se da cuando la Administración aprecia *exclusivamente* indicios de delito. Se sigue el mismo procedimiento anteriormente descrito para la liquidación del tributo cuando se han detectado indicios parciales de delito contra la Hacienda Pública. Como se ha visto, el camino que recorre el proceso de liquidación se aparta del proceso sancionador administrativo, que debe suspenderse, dando por finalizada desde esta perspectiva la etapa prejurisdiccional (sancionadora) y dando nacimiento al *paralelismo procedimental* en orden a la liquidación. En el supuesto de apreciar indicios de delito:

la Administración se abstendrá de iniciar o, en su caso, continuar, el procedimiento sancionador correspondien-

Relaciones entre derecho penal y derecho administrativo sancionador en materia penal tributaria

te 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. (art. 250.2, Ley General Tributaria)

Habiéndose 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 ante el Ministerio Fiscal” (art. 251. 2, Ley General Tributaria). A esto se añade otra importante consecuencia: “Las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el período de suspensión respecto a los hechos denunciados se tendrán por inexistentes” (art. 251.2 Ley General Tributaria).³¹

Cuando se hayan recabado un número suficiente de indicios y pruebas de un delito contra la Hacienda Pública, que permitan sustentar un proceso penal en condiciones, los antecedentes deben remitirse al Ministerio Público o presentar denuncia ante el juez penal (art. 250.1, Ley General Tributaria). La exigencia de indicios racionales de criminalidad debe ir avalada por pruebas bastantes. En otras palabras, la labor de la Administración Tributaria debe facilitar la acusación que deberá formular posteriormente el Ministerio Público, aportando todos los datos que sean necesarios para determinar el fraude y su cuantía.³² De esa forma se evita que en muchos casos el juez deba recurrir a indicios poco sólidos, aplicando de forma exclusiva criterios de estimación indirecta de bases tributarias para definir esas cuantías,³³ lo que conducirá regularmente a que los propios expedientes no prosperen y terminen sobreesidos y archivados. Normalmente la Administración Tributaria que ha advertido el delito de defraudación tributaria remitirá las actuaciones pertinentes al Ministerio Público. La Fiscalía puede

desarrollar diligencias en una etapa previa de investigación antes de presentar la denuncia al Juez de Instrucción, o bien formular directamente la denuncia aportando los antecedentes y material probatorio que obren en su poder.

6. ¿Una prejudicialidad administrativa *de facto*?

Un sector doctrinal considera, creo que con acierto, que la intención legislativa de hacer desaparecer toda prejudicialidad administrativa operada por las reformas en el Código Penal y Ley General Tributaria a partir de 1985 no ha logrado impedir que dicha prejudicialidad siguiera subsistiendo fácticamente, con independencia del marco jurídico aplicable. Por una parte, las actuaciones y dictámenes desarrollados por la Inspección tributaria serán una clave interpretativa básica, por la otra no todos los jueces penales cuentan con unos conocimientos técnicos suficientes como para decidir sin la ayuda de las diligencias y valoraciones que realice la Inspección, por lo que no pueden desligarse de ellas.³⁴ De allí la tendencia del Tribunal Supremo y demás tribunales de justicia a aceptar los expedientes de Hacienda como informes periciales, dando entrada por esta vía a las actuaciones prejudiciales que se convierten sin previsión legal en una prueba de cargo determinante, casi definitiva. La materia más trascendente es la determinación de la cuota tributaria, de la que derivará la cuota defraudada, elemento esencial para las responsabilidades en sede penal. Como expone con claridad Espejo Poyato:

no son infrecuentes las condenas penales sobre la exclusiva base, prácticamente indiscutida, del informe inspector, que produce, con mayor o menor fundamento, a menudo sin la adecuada confrontación, una inversión de la carga de la prueba, que sitúa al acusado en la necesidad de ofrecer una contraprueba en condiciones de

³¹ Sobre la deroga al secreto delle indagini en el Derecho penal tributario italiano, *cf.* Musco, E. y Ardito, F. “Diritto penale...”, *op. cit.*, p. 332 y sig.

³² *Cfr.* Sanz Díaz-Palacios, J. “Derecho a no autoinculparse...”, *op. cit.*, p. 75.

³³ *Cfr.* Berdugo, I y Ferré Olivé, J. “Todo sobre el fraude tributario”, *op. cit.*, p. 105, Sánchez Ostiz Gutiérrez, P. “El delito contable tributario”, Pamplona, 1995, p. 634 y sig. Sobre el régimen de estimación indirecta y sus consecuencias en materia penal *cf.* Ferré Olivé, J.C. “Tratado de los delitos...”, *op. cit.*, p. 485 y sig. Sobre las presunciones tributarias en el Derecho penal tributario italiano *cf.* Musco, E y Ardito, F. “Diritto. penale...”, *op. cit.*, p. 351 y sig.

³⁴ *Cfr.* ampliamente Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...”, *op. cit.*, p. 194 y ss. Sostiene esta autora con acierto que son “los datos del informe de la Comprobación, de la Investigación o, en su caso, de la Sección de Recursos o de Liquidación” los que “normalmente se toman en cuenta como cuota defraudada”. *Cfr.* “Administración y jurisdicción...”, *op. cit.*, p. 60.

práctica imposibilidad, pues se trataría de hacer una auténtica contrapericia que, tanto en términos técnicos como temporales, no suele estar en condiciones de hacer.³⁵

No puede discutirse que el delito de defraudación tributaria es un delito público perseguible de oficio y que la *notitia criminis* habilita el inicio del procedimiento penal con o sin la intervención previa de la Administración Tributaria. Por ese motivo, jurídicamente no es preceptiva ninguna actuación prejudicial a cargo de la Administración. Por ejemplo, cabría la denuncia inmediata una vez alcanzada la cantidad mínima defraudada tratándose de defraudaciones llevadas 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” (art. 305.3, Código Penal). Sin embargo, esta hipótesis es bastante infrecuente sin la intervención de la Administración Tributaria. El marco probatorio de la existencia de fraude casi siempre proviene de las administraciones tributarias, y esta tiene que seguir un procedimiento previo a dar la *notitia criminis*; esto es, una vez realizada la liquidación administrativa en los términos del artículo 253 de la Ley General Tributaria.

El poder fáctico que ejercita la Administración se hace evidente, si reflexionamos sobre el texto del artículo 252 de la Ley General Tributaria, que establece que “La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal, salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago...”. En realidad este texto no consagra un impedimento procesal, ya que estamos ante un delito público perseguible de oficio, y la pretendida regularización puede tener otra lectura en sede jurisdiccional que no la valore, con lo que el delito seguiría vivo. Sin embargo, dado que la Administración Tributaria está obligada a denunciar los delitos públicos (art. 262, Ley de Enjuiciamiento Criminal: “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...”), esta cláusula exoneraría de responsabilidad penal a sus funcionarios por no denunciar, operando en el marco de las causas de justificación.

7. El paralelismo procedimental

El paralelismo procedimental se desarrolla sobre la base de la ausencia de identidad entre la determinación de la cuota tributaria (competencia administrativa) y la determinación de la cuota defraudada (competencia penal). Esta duplicidad de procedimientos, pese a que permite coordinar más ajustadamente las responsabilidades penales y administrativas, y prevé fórmulas para corregir los aspectos patrimoniales en el momento procesal oportuno, no ha sido ajena a las críticas doctrinales. Así, cuestiona Terradillos Basoco que puede haber pronunciamientos distintos en ambas instancias, y al haberse sustanciado previamente un expediente administrativo “el presunto infractor puede facilitar pruebas o reconocer hechos determinantes, *de facto*, del sentido de la decisión penal, vaciándose así de contenido tanto la presunción de inocencia como el derecho al debido proceso”.³⁶

7.1. Actuaciones jurisdiccionales

Al pasar las actuaciones de la órbita administrativa a sede penal no se produce, como ya se ha visto, la suspensión del cobro del tributo ya liquidado, que se ejecuta a través de un procedimiento administrativo de apremio paralelo, salvo disposición de la *justicia penal* que suspenda dicho cobro. La pregunta que cabe formular es la incidencia que tiene la liquidación que previamente ha hecho y cobrado la Administración en un concepto clave para el delito de defraudación tributaria como es el de cuota tributaria defraudada. La determinación de la *cuota tributaria defraudada* no es una cuestión prejudicial en manos de la Administración Tributaria en los términos del artículo 4º de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (cuestión prejudicial

³⁵ Cf: Espejo Poyato, I. “Administración tributaria...” *op. cit.*, p. 204.

³⁶ Cf: Terradillos Basoco, J. “Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social” (art. 307 ter) en AAVV (Álvarez García coord.) “Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012”, Valencia, 2013, p. 861.

devolutiva), sino que es una tarea que debe llevar a cabo el juez penal.³⁷ Establece con claridad el artículo 254 de la Ley General Tributaria que corresponde "... 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". En otros términos, la LVD es un indicio supeditado a lo que finalmente se acredite en el marco de un procedimiento penal contradictorio.

El tribunal penal determinará la cuantía defraudada. Si no existiera correspondencia entre dicha cuantía y la liquidación administrativo-tributaria, el artículo 257 de la Ley General Tributaria da solución a este problema fijando los efectos de dicha alteración. Así, si las cuantías fueran idénticas, no se modificará la liquidación realizada, "sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan". En cambio, si existieran diferencias en más o en menos, la liquidación vinculada a delito (LVD) ya dictada deberá modificarse según las pautas específicamente señaladas por dicho artículo. De esta forma quedan aclaradas las consecuencias que para el proceso penal tienen las decisiones que previamente se pudieran haber tomado en sede Administrativa respecto a la cuota tributaria. La cuota defraudada que se fija en sede penal puede perfectamente no coincidir con la liquidada por la Administración Tributaria por infinidad de motivos. Destacamos los siguientes:

- Las conductas culposas son penalmente irrelevantes, al contrario de su trascendencia en sede tributaria.
- La Administración Tributaria recurre regularmente a presunciones como las previstas en la estimación indirecta, que la justicia penal suele rechazar si no van acompañadas de otros indicios concluyentes.
- La presunción de inocencia prevalece en sede penal.

Establece el artículo 614 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que "Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez de lo penal decidirá acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria". Se trata de las medidas cautelares adoptadas por la Administración Tributaria para asegurar el cobro de las deudas "para cuya recaudación sea competente".

7.2. Actuaciones en sede administrativa

En este supuesto, como *regla general*, establece el artículo 305.5. del Código Penal que "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...". El artículo 255 de la Ley General Tributaria complementa esta disposición, estableciendo las reglas que regirán estas actuaciones administrativas. Establece dicho precepto:

Una 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 periodo voluntario de pago requiriéndole para que realice el ingreso de la deuda tributaria liquidada en los plazos a que se refiere el artículo 62.2 de esta Ley.

Con esta solución se modifica sustancialmente la situación anterior, cuando la iniciación del procedimiento penal suponía la paralización total de las dos vías administrativas: el proceso sancionatorio y el proceso de liquidación. Con la nueva regulación solo se paraliza la faz sancionatoria, que queda en espera de la decisión final que adopte la sede penal, mientras se sigue adelante con la liquidación y el cobro del tributo adeudado.³⁸ Sin embargo, esta bifurcación procedimental no debe ser desposeída de su marco garantista. La acción de cobro de los conceptos y

³⁷ Así lo entendió en su momento parte de la doctrina. *Cfr.* al respecto Espejo Poyato, I. "Administración tributaria...", *op. cit.*, p. 245 y sig.

³⁸ La doctrina penalista se ha manifestado críticamente sobre esta solución legislativa, porque permite pronunciamientos contradictorios sobre los mismos hechos, aunque excepcionalmente el juez instructor pueda paralizar el proceso de liquidación administrativa si previamente recibe un afianzamiento cautelar. *Cfr.* Morales Prats, F. "De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en AAVV, Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal, 10ª ed. Navarra, 2016, p. 1097.

cuantías vinculados con el delito puede resultar paralizada, pues según el artículo 305.5 del Código Penal queda en manos del juez, de oficio o a petición de parte, el acordar la suspensión de las actuaciones de ejecución, *previa prestación de garantía*. El artículo 621 bis de la Ley de Enjuiciamiento Criminal se ocupa de “las especialidades en los delitos contra la Hacienda Pública” reiterando que el inicio del procedimiento penal no paraliza las actuaciones administrativas de cobro de la deuda ya liquidada, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, hubiese acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. En caso de que decidiera la suspensión, “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 los supuestos excepcionales de dispensa judicial de esta garantía. Este supuesto está contemplado en el artículo 305.5 del Código Penal, que dice que “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”. Completa este panorama legislativo el artículo 621 bis 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal que establece: “La garantía así prestada deberá cubrir suficientemente el importe resultante de la liquidación administrativa practicada, los intereses de demora que genere la suspensión y los recargos que procederían en caso de ejecución de la misma”.

Como puede advertirse fácilmente, la ley ha privado al contribuyente de la posibilidad de recurrir a los tribunales contencioso-administrativos en caso de disconformidad con la liquidación realizada, que puede llegar a ser objeto de una revisión limitada por parte de un tribunal penal, juzgador que por expreso deseo de la ley *no es juez natural* respecto a la liquidación del tributo. Estamos ante un incomprensible *parche procesal* guiado por el más puro pragmatismo, carente de todo aval científico y lesivo del derecho a una *tutela judicial efectiva* y del sometimiento de la actividad de la Administración a la revisión jurisdiccional básico en todo Estado de derecho.

8. La fase postjurisdiccional

Una vez adoptada por los órganos jurisdiccionales las decisiones que correspondan, se abren para la Administración Tributaria distintas vías, según haya sido el resultado final del proceso.

- En el caso de inadmisión de la denuncia o que-rella, esta circunstancia “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” (art. 253.2, Ley General Tributaria). Similar solución se brinda si se trata de una sentencia absolutoria o de un sobreseimiento libre, aplicando el artículo 257.2c de la Ley General Tributaria.
- En el caso de sentencia condenatoria, esta impedirá la aplicación de una sanción administrativa por los mismos hechos (art. 250.2 y 251.2, Ley General Tributaria). El artículo 257 de la Ley General Tributaria indica las pautas para verificar si la suma adeudada a Hacienda en virtud de la condena penal ya ha sido completamente cobrada en el procedimiento administrativo paralelo, o debe corregirse a través de nuevos pagos o devoluciones.
- Por otra parte, “De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados” para lo cual se iniciará un nuevo procedimiento sancionador (art. 250.2, Ley General Tributaria).

Es de singular importancia destacar 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” (art. 251.2, Ley General Tributaria). Y que “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

correspondiente” (art. 251. 3, Ley General Tributaria).

9. Bibliografía

- Bajo Fernández, M. “Los delitos económicos como manifestación característica de la expansión del Derecho Penal”, en AAVV, *Libro homenaje a Rodríguez Ramos*. Valencia, 2013.
- Bajo Fernández, M. y Bacigalupo Saggese, S. *Derecho Penal económico*, 2ª ed., Madrid, 2010.
- Berdugo Gómez de la Torre, I. y Ferré Olivé, J.C. *Todo sobre el fraude tributario*, Barcelona, 1994.
- Boix Reig, J. y Mira Benavent, J. “Los delitos contra la Hacienda Pública y la Seguridad Social”, Valencia, 2000.
- Boix Reig, J y Grima Lizandra, V. *Código Penal y Ley General Tributaria*, El Cronista del Estado social y democrático de Derecho, nº 34, 2013.
- Espejo Poyato, I. *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Madrid, 2013.
- Espejo Poyato, I. *Administración y jurisdicción en el delito fiscal*, *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho* nº 33, 2013.
- Ferré Olivé, J.C. *Tratado de los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, Valencia, 2018. Existe edición mexicana, ed. Tirant lo Blanch y Centro Mexicano de Estudios en lo penal tributario. Ciudad de México, 2018.
- Gracia Martín, L. *La configuración del tipo objetivo del delito de evasión fiscal en el Derecho penal español*, Civitas, Revista española de Derecho Financiero nº 58, 1988.
- Laporta, M. *Delito fiscal*, Buenos Aires- Montevideo, 2013.
- López Díaz, A. “La concreta aplicación de las garantías reconocidas en materia penal y tributaria” en AAVV, *Derecho Penal Tributario*, T.I, Madrid 2008.
- Martín Queralt, J.B. “Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito”, *Carta Tributaria* 11/2006.
- Martín Queralt J. y García Moreno, A. “Código Penal y Ley General Tributaria”, en *El Cronista del Estado social y democrático de Derecho* nº 34, febrero 2013.
- Morales Prats, F. “De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social” en AAVV, *Comentarios a la Parte Especial del Derecho Penal*. 10ª ed. Navarra, 2016.
- Musco, E. y Ardito, F. *Diritto penale tributario*, Turín, 2010.
- Navarro Cardoso, F. “Infracción administrativa y delito: límites a la intervención del Derecho Penal”, Madrid, 2001.
- Ramírez Gómez, S. *El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*, Madrid, 2000.
- Roxin, C. “Derecho Penal. Parte General. Tomo 1.”, Madrid, 2008.
- Sánchez Ostiz Gutiérrez, P. *El delito contable tributario*, Pamplona, 1995.
- Sanz Díaz-Palacios, J. *Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública*, Madrid, 2004
- Silva Sánchez, J.M. *Fundamentos del Derecho penal de la Empresa*, Madrid, 2010.
- Silva Sánchez, J.M. *Teoría del delito y Derecho penal económico empresarial* en AAVV, *La teoría del delito en la práctica penal económica*. Madrid, 2013.
- Terradillos Basoco, J. Nuevo tipo de fraude a la Seguridad Social (art. 307 ter) en AAVV (Álvarez García coord.), *Estudio crítico sobre el anteproyecto de reforma penal de 2012*. Valencia, 2013.



Universidad de Huelva
Universidad de Salamanca
Universidad Pablo de Olavide
Universidad de Castilla-La Mancha
Cátedra de Derechos Humanos Manuel de Lardizábal



· INACIPE ·
INSTITUTO NACIONAL DE CIENCIAS PENALES