

PROCEDIMIENTO TRIBUTARIO Y DELITO FISCAL EN LA PREVISTA REFORMA DE LA LGT

Isabel Espejo Poyato

Inspectora de Hacienda del Estado

Doctora en Derecho

EXTRACTO

La prevista reforma de la Ley General Tributaria, siguiendo la reforma de 2012 del Código Penal (fundamentalmente el art. 305), se refiere a los procedimientos tributarios en los casos de defraudación tributaria.

Hasta ahora, la Administración tributaria debía paralizar su actuación (art. 180.1 de la Ley General Tributaria) y enviar el caso a la jurisdicción penal. Después de la reforma de 2012, el Código Penal, entrando contra natura en aspectos administrativos de procedimiento tributario, ordena que la Administración tributaria liquide y cobre el impuesto debido «siguiendo las recomendaciones de la Comisión Europea».

La prevista reforma de la Ley General Tributaria intenta regular los procedimientos tributarios de acuerdo con lo previsto en el Código Penal.

Ambas reformas, la pasada del Código Penal, y la prevista de la Ley General Tributaria, están profundamente equivocadas.

No hay duda de que la Administración tributaria tiene el derecho, y la obligación, de liquidar y cobrar el impuesto debido por los defraudadores. Ese no es el problema, aunque esta sea la creencia general en España. El problema es la investigación del delito fiscal para la cual la Administración tributaria carece de competencia, de nuevo, en contra de la creencia general.

En tanto no se clarifique el problema de la investigación del delito fiscal y se otorguen a la Administración las debidas competencias, al mismo tiempo que se reconozca el derecho a la presunción de inocencia del presunto evasor, la liquidación y el cobro del impuesto defraudado no será posible, al menos siguiendo las reglas del Estado de Derecho.

Palabras claves: investigación, impuesto, liquidación y administración.

Fecha de entrada: 18-05-2015 / Fecha de aceptación: 01-06-2015 / Fecha de revisión: 01-06-2015

TAX PROCEDURE AND CRIMINAL INVESTIGATION OF TAX EVASION IN THE PLANNED REFORM OF THE GENERAL TAX LAW

Isabel Espejo Poyato

ABSTRACT

The planned reform of the General Tax Law, following the 2012 reform of the Spanish Criminal Code (fundamentally article 305), devote itself to tax procedures in cases of suspect the crime of tax evasion.

Up to now, the tax administration had to stop its activity (article 180.1 General Tax Law) sending the case to the criminal jurisdiction. After the 2012 reform, the Criminal Code, entering, *contra natura*, into administrative aspects of tax procedures, order that the tax administration assess and recall the tax due, «following the recommendation of the European Commission».

The foreseen reform of the General Tax Law tries to rule tax procedures according to the provisions of the Criminal Code.

Both, the past Criminal Code reform, and the foreseen reform of the General Tax Law are deeply mistaken.

There is no doubt that the tax administration has the right, and the obligation, to assess and collect the tax due by tax evaders. That is not the problem, even though this is the general believe in Spain. The problem is the investigation of the crime of tax evasion for which the tax administration has no competence, again, against general believe.

So far the problem of the investigation of tax evasion is not clarified and the needed powers are given to the tax administration at the same time that the rights of the «presumed innocent» possible tax evader are recognized, the assessment and collection of the tax evaded will not be possible, at least, according to the rule of law principle.

Keywords: investigation, tax, evasion, assessment and administration.

Sumario

- I. Introducción
- II. Planteamiento del problema
- III. Alternativas en la articulación procedimental del delito fiscal
- IV. El desarrollo del sistema todavía vigente
- V. La adecuada caracterización del sistema vigente
- VI. La legitimidad constitucional de una «doble verdad» y el paralelismo procedimental
- VII. El legislador español y el paralelismo procedimental
- VIII. El sistema previsto en el proyecto de reforma de la LGT
- IX. Principales problemas del sistema previsto
- X. Conclusiones

Bibliografía

I. INTRODUCCIÓN

El Consejo de Ministros aprobó el 17 de abril de 2015 la remisión a las Cortes del Proyecto de Ley de Reforma de la Ley General Tributaria (LGT), que introduce cambios fundamentales en la articulación procedimental del delito fiscal, exigidos por la reforma del artículo 305 del Código Penal realizada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre. El texto del proyecto aprobado coincide en lo fundamental con el texto remitido para información pública el 23 de junio de 2014, que, a su vez, mantenía en lo fundamental el texto de un borrador fechado el 18 de febrero de 2013, que circuló por aquella época.

El adecuado entendimiento del proyecto de reforma de la LGT en lo que afecta a los aspectos procedimentales del delito contra la Hacienda Pública, del delito de defraudación tributaria, requiere un mínimo conocimiento de la situación actual, cuyo desconocimiento, sin embargo, es generalizado, incluso entre los círculos que teóricamente se dedican a esta cuestión, como consecuencia del insuficiente conocimiento en el ámbito tributario de cuestiones procesales fundamentales, que afectan a la institución de la prejudicialidad.

II. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

En el delito fiscal confluyen dos órdenes jurisdiccionales, contencioso-administrativo y penal, lo que hace imprescindible articular la relación entre ambos mediante la técnica de la prejudicialidad¹, que exige diferenciar entre:

- a) Cuestiones de naturaleza penal que surgen en ámbitos extrapenales.
- b) Cuestiones de naturaleza extrapenal que surgen en el seno de un proceso penal.

Las cuestiones prejudiciales que se plantean en el orden penal, es decir, las que, siendo de otra naturaleza, surgen en el seno de un proceso penal, han estado tradicionalmente reguladas en los artículos 3 a 7 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrím.). En base a estos preceptos la doctrina diferencia entre cuestiones prejudiciales devolutivas y cuestiones prejudiciales incidentales o no devolutivas. En las primeras, el órgano que conoce del proceso penal en el que se plantea la cuestión paraliza el mismo a la espera de que el orden jurisdiccional competente *ratione materiae* resuelva, resolución que le vincula. En las segundas se atribuye al órgano penal la com-

¹ Sobre esta cuestión, *vid.* ESPEJO POYATO, I.: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013.

petencia para conocer la cuestión incidental, «a los solos efectos de la represión», de manera que la decisión penal sobre la cuestión prejudicial no produce los efectos de cosa juzgada, y, por lo tanto, en principio, puede ser resuelta en sentido distinto por el orden jurisdiccional competente.

El proceso penal por delito fiscal tropieza, necesariamente, con una cuestión prejudicial administrativa, tributaria, que, si se trata como devolutiva, supone el retraso del proceso penal hasta la conclusión del trabajo de la Jurisdicción contencioso-administrativa y si se trata como no devolutiva supone el tratamiento de problemas tributarios por jueces no competentes *ratione materiae*.

En cambio, en el delito fiscal no existe ninguna cuestión prejudicial penal devolutiva, pues la cuota tributaria no depende del Derecho penal, sino solo y exclusivamente del Derecho tributario, su propio y específico ámbito de legalidad. La obligación tributaria no surge por cometer un delito fiscal sino por la realización del hecho imponible. Por ello, su cuantificación no depende de ningún pronunciamiento penal.

Esto no supone la negación de una posible prejudicialidad penal en todo caso: Una cosa es que no exista ninguna prejudicialidad penal de principio en orden a la fijación de la cuota tributaria y otra es que sea imposible la presentación de cuestiones prejudiciales de carácter penal, como sería el caso de ganancias patrimoniales no justificadas, de aparente origen delictivo, por ejemplo el tráfico de drogas, en que está previsto el comiso de las mismas. Aquí hay prejudicialidad penal porque si lo que procede es el comiso difícilmente se va a poder hablar de renta imponible². Es decir, la única prejudicialidad penal en el ámbito tributario es la que resulta de una previa y necesaria calificación penal para la calificación tributaria de los hechos³.

Según el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial: «1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente. 2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca».

Este precepto establece una prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal, derivada de la «preferencia de la vía penal», pero solo cuando la decisión no penal dependa de la cuestión penal, mientras que las cuestiones de naturaleza extrapenal que surgen en el seno de un proceso penal tienen, en principio, carácter no devolutivo, por lo que se pueden resolver por el órgano penal, en el seno del proceso penal, «a los solos efectos de la represión» en expresión de nuestra LECrim.

² Sobre la tributación de las ganancias ilícitas *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2004.

³ En este sentido se pronuncian las SSTS de 24 de junio de 2010 [rec. 2607/2005 (NFJ039801), ponente Agualló Avilés] y 25 de junio de 2010 [rec. 2927/2005 (NFJ040646), ponente Martínez Micó], en relación con incrementos de patrimonio con condena por cohecho con el comiso de los bienes.

petencia para conocer la cuestión incidental, «a los solos efectos de la represión», de manera que la decisión penal sobre la cuestión prejudicial no produce los efectos de cosa juzgada, y, por lo tanto, en principio, puede ser resuelta en sentido distinto por el orden jurisdiccional competente.

El proceso penal por delito fiscal tropieza, necesariamente, con una cuestión prejudicial administrativa, tributaria, que, si se trata como devolutiva, supone el retraso del proceso penal hasta la conclusión del trabajo de la Jurisdicción contencioso-administrativa y si se trata como no devolutiva supone el tratamiento de problemas tributarios por jueces no competentes *ratione materiae*.

En cambio, en el delito fiscal no existe ninguna cuestión prejudicial penal devolutiva, pues la cuota tributaria no depende del Derecho penal, sino solo y exclusivamente del Derecho tributario, su propio y específico ámbito de legalidad. La obligación tributaria no surge por cometer un delito fiscal sino por la realización del hecho imponible. Por ello, su cuantificación no depende de ningún pronunciamiento penal.

Esto no supone la negación de una posible prejudicialidad penal en todo caso: Una cosa es que no exista ninguna prejudicialidad penal de principio en orden a la fijación de la cuota tributaria y otra es que sea imposible la presentación de cuestiones prejudiciales de carácter penal, como sería el caso de ganancias patrimoniales no justificadas, de aparente origen delictivo, por ejemplo el tráfico de drogas, en que está previsto el comiso de las mismas. Aquí hay prejudicialidad penal porque si lo que procede es el comiso difícilmente se va a poder hablar de renta imponible². Es decir, la única prejudicialidad penal en el ámbito tributario es la que resulta de una previa y necesaria calificación penal para la calificación tributaria de los hechos³.

Según el artículo 10 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial: «1. A los solos efectos prejudiciales, cada orden jurisdiccional podrá conocer de asuntos que no le estén atribuidos privativamente. 2. No obstante, la existencia de una cuestión prejudicial penal de la que no pueda prescindirse para la debida decisión o que condicione directamente el contenido de esta determinará la suspensión del procedimiento mientras aquella no sea resuelta por los órganos penales a quienes corresponda, salvo las excepciones que la ley establezca».

Este precepto establece una prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal, derivada de la «preferencia de la vía penal», pero solo cuando la decisión no penal dependa de la cuestión penal, mientras que las cuestiones de naturaleza extrapenal que surgen en el seno de un proceso penal tienen, en principio, carácter no devolutivo, por lo que se pueden resolver por el órgano penal, en el seno del proceso penal, «a los solos efectos de la represión» en expresión de nuestra LECrim.

² Sobre la tributación de las ganancias ilícitas *vid.* HERRERA MOLINA, P. M.: *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid, 2004.

³ En este sentido se pronuncian las SSTs de 24 de junio de 2010 [rec. 2607/2005 (NFJ039801), ponente Agualló Avilés] y 25 de junio de 2010 [rec. 2927/2005 (NFJ040646), ponente Martínez Micó], en relación con incrementos de patrimonio con condena por cohecho con el comiso de los bienes.

III. ALTERNATIVAS EN LA ARTICULACIÓN PROCEDIMENTAL DEL DELITO FISCAL

Dado que el delito fiscal solo surge cuando no se atiende la obligación principal de pago de la cuota tributaria es necesario, conceptualmente, determinar esta cuota con anterioridad a la consideración de que la misma se ha defraudado. Las posibilidades para ello son:

- 1.º Sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva, que supone que la determinación de la cuota tributaria compete a la Administración tributaria, bajo el control de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Este sistema existe en algunos países y es el que, confusamente, estableció la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que introdujo el delito fiscal en nuestro moderno Derecho penal, en su artículo 37, en virtud del cual la cuota tributaria debía ser fijada por la Administración en condiciones normales, de manera que solo tras el agotamiento de la vía administrativa en relación con la liquidación practicada se procedía al envío del expediente a la Jurisdicción penal.

El principal problema de este sistema es el tiempo que debe transcurrir hasta el proceso penal (el de todo el procedimiento administrativo con sus recursos), lo que alarga el castigo de la defraudación tributaria.

- 2.º Sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en virtud del cual «para el solo efecto de la represión» la cuestión es resuelta por la Jurisdicción penal en el curso del proceso penal. Este es el sistema que, erróneamente, se considera vigente en nuestro país tras la Ley Orgánica 2/1985, de 26 de abril, que acabó con el sistema de prejudicialidad administrativa. En este sistema, por la propia mecánica de las relaciones entre campos normativos y jurisdiccionales, la Jurisdicción penal es libre para fijar la cuota defraudada, a los solos efectos penales, en aplicación de principios penales, incluso aunque exista una deuda fijada por la Administración tributaria, con el correspondiente control de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Por ello, el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva conduce naturalmente al paralelismo procedimental, que supone que la Administración continúa su trabajo, liquidando y recaudando, y los órganos de la Jurisdicción contencioso-administrativa siguen siendo competentes para conocer la legalidad de la liquidación. El Derecho tributario no se ve alterado por el Derecho penal y al delincente fiscal no se le conceden privilegios en su posición de contribuyente, como consecuencia de la aplicación de los principios penales en la determinación de su cuota tributaria.

Al mismo tiempo, cuando surgen indicios de delito, se envía el asunto a los órganos encargados de la investigación del delito fiscal (que a menudo son una parte especializada de la Administración tributaria) y del control y protección de los derechos del ciudadano durante la misma (que suelen ser los jueces de instrucción). Si la Administración tributaria dispone de la información

necesaria, y no es precisa una investigación criminal, envía el asunto directamente a los órganos encargados del enjuiciamiento penal. El proceso penal sigue su curso paralelo estrictamente para la imposición de la pena, para lo cual debe partir de una cuota tributaria, que fija la Jurisdicción penal, en prejudicialidad administrativa, tributaria, no devolutiva, es decir, a los solos efectos penales. A efectos tributarios y recaudatorios la cuota ya habrá sido liquidada y cobrada por la Administración tributaria, bajo el control de la Jurisdicción contencioso-administrativa, siguiendo su «curso vital», en paralelo.

Este sistema es el más extendido, el «normal», en Derecho comparado. Paradigmático del mismo es el sistema alemán. Su problema principal es el de la «doble verdad», es decir, la posibilidad de que se produzcan pronunciamientos contradictorios entre ambas jurisdicciones, de manera que podría incluso suceder, como de hecho ha sucedido en alguna ocasión en Alemania, que se declare la existencia de una defraudación en vía penal, donde no hay impuesto debido, según la vía contencioso-administrativa.

Para evitar este problema surgió el sistema español, que no parece que exista en ningún otro país, caracterizado por la paralización del procedimiento administrativo ante los indicios de delito, y que, en cuanto defiere la fijación de la cuota tributaria a la Jurisdicción penal, constituye una prejudicialidad penal devolutiva, lo que supone una sucesión de privilegios para el delincuente fiscal, como consecuencia de la desaparición de la cuota tributaria, precariamente sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito.

IV. EL DESARROLLO DEL SISTEMA TODAVÍA VIGENTE

1. La Ley Orgánica 2/1985, de 26 de abril, suprimió el régimen de prejudicialidad administrativa que, según su exposición de motivos, «choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el Capítulo II del Título I del Libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal». En consecuencia, la citada ley remite el tratamiento de las cuestiones prejudiciales en el delito fiscal, expresamente, a la LECrim.
2. En el ámbito del Derecho tributario el artículo 77.6 de la LGT tras la reforma realizada por la Ley 10/1985 dispuso:

«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 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.»

3. Este precepto atribuyó la competencia para la sanción del delito fiscal, lógicamente, a la Jurisdicción penal, pero no mencionaba la cuota tributaria, por lo que cabía preguntarse quién la fijaba y cuándo.

La respuesta a esta cuestión solo puede venir del sistema de funciones administrativas establecido por la LGT y de la articulación de las cuestiones prejudiciales en nuestro Derecho. Ni lógica ni jurídicamente existe en nuestro Derecho, ni en ningún otro conocido, con carácter general, una cuestión prejudicial penal en orden a la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, pues, como señaló la primera jurisprudencia sobre la cuestión «la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal».

Por lo que a las potestades de la Administración tributaria se refiere, dado que nada en contra se decía por ninguna ley, habría que concluir que también en los casos en que se descubrieran indicios de posible delito fiscal la Administración debía proceder a la liquidación de la cuota tributaria y de los intereses de demora debiendo, simplemente, de abstenerse de imponer sanción alguna y remitir las actuaciones administrativas a la Jurisdicción penal para la imposición de la pena correspondiente.

4. No fue esta la solución adoptada en el desarrollo reglamentario realizado por el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que previó que la liquidación administrativa se realizara tras la conclusión del proceso penal, con condena, sobreseimiento o absolución, y, «en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

El sistema articulado reglamentariamente, sin base legal, aunque desplazó en el tiempo la fijación de la cuota tributaria, respetaba la competencia, legal, de la Administración tributaria para su determinación.

5. Aunque la prejudicialidad no devolutiva, en virtud de la cual los jueces de lo penal pueden entrar a determinar la cuota tributaria defraudada, a los solos efectos de la represión, no implica la pérdida de la competencia de la Administración para determinar y recaudar la cuota tributaria, lo cierto es que sobre la exclusiva base del sistema reglamentariamente establecido el Tribunal Supremo, a instancias de la representación procesal de la AEAT, dio el paso definitivo de privar de competencias liquidatorias a la Administración tributaria en los casos de delito fiscal, haciendo desaparecer la cuota tributaria y sustituyéndola por la responsabilidad civil derivada del delito⁴.

⁴ La sentencia que sentó las bases de lo que iba a consolidarse como jurisprudencia uniforme fue la de 27 de diciembre de 1990 [rec. 2458/1989 (NFJ001051)] en el asunto Lola Flores, ponente Ruiz Vadillo.

6. Siguiendo esta evolución, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre Régimen Sancionador Tributario, previó la continuación del procedimiento de liquidación solo tras el pronunciamiento jurisdiccional absolutorio, sin mencionar el supuesto en que este fuera condenatorio. Reglamentariamente se aceptaba, implícitamente, el resultado de la evolución jurisprudencial que había hecho desaparecer la cuota en los casos de defraudación tributaria.
7. La actual LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, regula esta cuestión en el número 1 de su artículo 180 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 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 periodo de suspensión se tendrán por inexistentes».

El desarrollo reglamentario del artículo 180.1 de la LGT, por el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST), Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, se encuentra en los artículos 32 (Actuaciones en supuestos del delito previsto en el art. 305 del Código Penal) y 33 (Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda Pública). Mientras el artículo 32 prevé la paralización de la actuación administrativa ante los indicios de delito, el artículo 33 prevé su continuación.

8. Según el sistema establecido para el delito de defraudación tributaria, aunque lo que se debe pasar a la Jurisdicción penal es el tanto de culpa, la Administración paraliza el procedimiento de liquidación y recupera su competencia para liquidar solo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito. Esto supone que, en los casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias, la Administración queda despojada de su autotutela, y que el delito fiscal opera como una suerte de exención tributaria *contra legem*, pues la cuota tributaria desaparece y es sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito. El sistema establecido plantea, así, importantes problemas recaudatorios, pues al desaparecer la cuota tributaria no hay base para la actividad recaudatoria.

9. Los problemas de recaudación surgidos dieron lugar a la disposición adicional décima de la LGT, relativa a la «Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», que establece:

«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 competa 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.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada».

En consecuencia, una vez firme la sentencia, el Juez o Tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. La Administración actúa en este caso no en ejecución de sus propios actos, sino en ejecución de sentencia.

10. El sistema dio un nuevo paso en la redacción dada al apartado 5 del artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 que, habiendo surgido con la pretensión de establecer un sistema de paralelismo procedimental acabó siendo interpretado en términos estrictamente recaudatorios, similares a los de la disposición adicional décima de la LGT, si bien en esta la recaudación por los órganos de la Administración tributaria se limitaba a la responsabilidad civil derivada del delito y el citado precepto del Código Penal extiende las funciones recaudatorias de la Administración a la pena impuesta por la Jurisdicción penal.

V. LA ADECUADA CARACTERIZACIÓN DEL SISTEMA VIGENTE

La paralización del procedimiento tributario ante la aparición de los indicios de delito fiscal, ordenada todavía por el artículo 180 de la LGT, se suele justificar en base a la preferencia penal, que lo es de la pena respecto de la sanción administrativa. Sin embargo, no existe preferencia del orden

penal con respecto al tributario, pues la determinación de la deuda tributaria no corresponde a la Jurisdicción penal sino a la Administración tributaria, en el ejercicio de una potestad que no puede declinar. Por el contrario, sí existe una prejudicialidad del orden tributario con respecto al penal, dada la configuración del delito fiscal como tipo en blanco, pues el que alguien haya incurrido en evasión fiscal y en qué cuantía depende del importe de la deuda tributaria. Es el Derecho tributario y no el Derecho penal el que permite determinar el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria.

Lo que en verdad existe de un modo lógicamente necesario, que es una cuestión prejudicial tributaria no devolutiva, que se presenta necesariamente ante la Jurisdicción penal cuando esta enjuicia un delito fiscal, ha sido insensiblemente sustituido en la práctica, sin fundamento legal alguno en sus orígenes y sin ninguna base teórica coherente, por una prejudicialidad penal devolutiva, que paraliza el orden administrativo y se extiende no a una posible actuación sancionadora, sino a la liquidación de la cuota tributaria, que en nada depende del Derecho penal.

Sin embargo, en el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en el orden penal, que es el establecido en la LECrim. y en la Ley Orgánica del Poder Judicial, la Jurisdicción penal es competente para resolver la cuestión prejudicial «a los solos efectos de la represión», de manera que nada obliga a la Administración tributaria a detenerse ante el delito fiscal, dado que el régimen de las cuestiones prejudiciales no devolutivas no prejuzga el orden de aparición de los problemas, por lo que nada impide que antes, durante o después del proceso penal la Administración fije la cuota tributaria.

Solo en los casos, excepcionales, en que se produzca una prejudicialidad penal devolutiva ex artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, este precepto ordena la paralización de actuaciones.

El perturbador efecto del artículo 180 de la LGT es que, en estos casos, que son los únicos en los que existe en nuestro Derecho prejudicialidad penal, y un mandato, por Ley Orgánica, de paralización de actuaciones, la Administración liquida, siempre que la cuota resultante sea inferior a 120.000 euros, pues los mismos no están incluidos en el artículo 180.1 de la LGT, que se considera el único precepto legal aplicable en relación con esta cuestión.

El sistema vigente surgió impulsado por la pretensión administrativa de evitar la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador y en base a un lamentable malentendido teórico, derivado del mal entendimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), en relación con el principio *ne bis in idem* y la prohibición de «dos verdades».

El principio *ne bis in idem* exige la imposición de una única sanción por una conducta infractora, así como que, en caso de que una conducta esté contemplada al mismo tiempo como ilícito administrativo y como ilícito penal, sea preferente la Jurisdicción penal, pero no exige la paralización del procedimiento administrativo de liquidación, que surge porque la única manera de evitar pronunciamientos contradictorios es la prevalencia de una Jurisdicción sobre otra, o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción contencioso-administrativa. *Tertium non datur*.

Esto es lo que explica que el sistema vigente haya funcionado durante varias décadas como una injustificada prejudicialidad penal devolutiva, pese a la generalizada creencia de que el sistema responde a una prejudicialidad tributaria no devolutiva, en que sistemáticamente lo sitúa la doctrina, pues es lo que en verdad corresponde en nuestro sistema jurídico.

En definitiva, el sistema se basa en la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que existe, pero no es devolutiva, pues atribuye competencias a la jurisdicción penal «a los solos efectos de la represión») con la prejudicialidad penal del artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que no existe en el delito fiscal.

La prevalencia del Derecho penal sobre el tributario y la desaparición de la cuota tributaria, sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito, fijada en el proceso penal, en base a principios penales, supone la sustitución de los principios tributarios por los penales, no ya en orden al castigo de la defraudación, sino en orden al reparto de las cargas públicas, que debería obedecer íntegramente al Derecho tributario y a sus principios. Por ello, existe consenso doctrinal en que el sistema de fijación por los jueces penales de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal conculca seriamente el principio de igualdad de la imposición.

FALCÓN Y TELLA calificó el sistema de práctica generalizada, carente del más mínimo respaldo teórico, contra normas positivas en vigor y sin razones prácticas en la actualidad que, además, no es necesaria para proteger el interés fiscal, al que incluso perjudica gravemente, pues la liquidación en vía administrativa, aunque exista delito, permitiría cantidades adicionales, por ejemplo, sobre la base de presunciones, incompatibles con los principios penales, pero que despliegan todos sus efectos en el ámbito tributario. Igualmente destacó que pueden existir descubiertos no dolosos, junto a los que pueden ser constitutivos de delito, los cuales deben ser objeto de liquidación aunque haya actuaciones penales.

Este sistema, además, no supone, en su opinión, garantía alguna para el contribuyente acusado de delito fiscal, pues la teórica garantía que a efectos de fijación de la deuda supone el tamiz del proceso penal, con la contradicción y el rigor probatorio propio de este, acaba convirtiéndose, muchas veces, en una ciega y sorprendente aceptación de la deuda tributaria fijada por el «perito», sin control efectivo alguno por el Juez Penal, concluyendo: «Urge, pues, en mi opinión, volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa, de manera que la propuesta del actuario sea controlada al menos por la oficina técnica y por el inspector-jefe [...] pues una cosa es la prejudicialidad penal y otra muy distinta es extender la jurisdicción penal a costa de la contencioso-administrativa»⁵.

En definitiva, este sistema supone una ruptura injustificada del Derecho tributario material y procedimental y una evidente conculcación del principio de igualdad de la imposición: La aplicación del Derecho tributario a los delincuentes fiscales no está excepcionada por la ley, lo que ha provocado importantes esfuerzos doctrinales por buscar alternativas al sistema vigente, que apun-

⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los arts. 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal*, n.º 11/1998, págs. 5-10.

tan al paralelismo procedimental, de los que el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública⁶ y el Primer Informe del Observatorio de Delito Fiscal constituyen una manifestación paradigmática⁷. Este es el sistema alemán y el establecido en la legislación española para los delitos contables.

VI. LA LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE UNA «DOBLE VERDAD» Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL

Como ya hemos señalado, la prejudicialidad no devolutiva abre la puerta a posibles pronunciamientos contradictorios, mientras que la prejudicialidad absolutamente devolutiva es la única manera de evitarlos. Por ello, en cuanto el sistema se aparte un ápice de la prejudicialidad penal devolutiva, que ya se critica desde todas las perspectivas, y se acepte la posibilidad de un pronunciamiento de la Administración en un caso objeto de enjuiciamiento por delito fiscal, el problema de las dos verdades es inevitable.

El Tribunal Constitucional admite con naturalidad la posibilidad de pronunciamientos contradictorios en base a la consideración de que los mismos hechos, objeto de perspectivas diferentes, no son, propiamente, los mismos hechos. La misma Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), bajo cuya invocación se desarrolló el sistema vigente, señala, por lo que aquí interesa:

«El principio *non bis in idem* 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» (FJ 4).

En parecidos términos, la STC 158/1985, de 26 de noviembre (NSJ051748), señala:

«Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como

⁶ VV. AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública de la Abogacía del Estado*, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 2004.

⁷ *Primer Informe del Observatorio Administrativo*, previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre, 2006 (http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevention_del_fraude_fiscal/observatorio.pdf).

ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que solo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración».

En la misma línea, las SSTC 30/1996, de 26 de febrero (NCJ059880) y 278/2000, de 27 de noviembre (NCJ051765). Según esta última, «a pesar de los inconvenientes que puede tener que dos órganos judiciales distintos puedan llegar a interpretaciones jurídicas diferentes, el necesario respeto a la independencia judicial resta relevancia constitucional a las posibles contradicciones que puedan producirse al abordar un asunto desde ópticas distintas. Por ello, en los asuntos que hemos denominado complejos (es decir, en aquellos en los que se entrecruzan instituciones integradas en sectores del Ordenamiento cuyo conocimiento ha sido legalmente atribuido a órdenes jurisdiccionales diversos) es legítimo el instituto de la prejudicialidad no devolutiva, cuando el asunto resulte instrumental para resolver la pretensión concretamente ejercitada y a los solos efectos de ese proceso, porque no existe norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un orden jurisdiccional concreto el conocimiento de una cuestión prejudicial y corresponde a cada uno de ellos decidir si se cumplen o no los requerimientos precisos para poder resolver la cuestión, sin necesidad de suspender el curso de las actuaciones, siempre y cuando la cuestión no esté resuelta en el orden jurisdiccional genuinamente competente».

En definitiva, en palabras de la STC 170/2002, de 30 de septiembre (NCJ049656), «como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales».

No cabe duda, en consecuencia, de que el único límite que la prohibición de dos verdades impone a la Administración en el caso del delito de defraudación tributaria no es sino el derivado del normal juego de las cuestiones prejudiciales en nuestro país, que es el de abstenerse de sancionar, pero solo abstenerse de liquidar cuando se produzca una situación de prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal ex artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es decir, cuando la liquidación dependa de la previa declaración de algo como delito, lo que no sucede, en principio, con la cuota tributaria que solo surge del hecho imponible⁸.

⁸ Estas son, por otra parte, las conclusiones a las que conduce la Sentencia de Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de julio de 2011 [rec. 5417/2009 (NFJ043861)], ponente Martín Timón. En parecidos términos

La cuestión plantea perfiles que la dotan de especial interés en relación con la posibilidad, ya acaecida, de enjuiciamiento por delito fiscal en un supuesto en que la Administración ha manifestado su conformidad con la situación tributaria del contribuyente, lo que, a juicio de FALCÓN Y TELLA constituye un exceso de jurisdicción pues a través del proceso penal se procede a la revisión de actos administrativos firmes⁹.

VII. EL LEGISLADOR ESPAÑOL Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL

1. El Proyecto de Ley de Reforma del Código Penal, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 15 de enero de 2007, que se vio truncado por las elecciones generales, optaba decididamente por el paralelismo procedimental y por la liquidación administrativa a su debido tiempo, pues, según su 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. Tras la reforma del Código Penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, disposición adicional décima y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria».

Esta mención desapareció en la Ley Orgánica 5/2010, y la reforma que se había producido en el artículo 305.5 del Código Penal acabó interpretada en términos estrictamente recaudatorios, similares a los de la disposición adicional décima de la LGT, si bien extendiendo la recaudación por los órganos de la Administración tributaria a las multas impuestas en el proceso penal.

2. Dado que el paralelismo procedimental es la única alternativa posible a la prejudicialidad devolutiva, la reforma iniciada por la Ley Orgánica 7/2012, a la que ahora se pretende adaptar la LGT expresamente manifiesta pretender este sistema. Así, según la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2012, sus objetivos son «incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la

de aceptación de pronunciamientos diferentes, también hay que citar la STS, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de marzo de 2010, 1773/2010, ponente Huelin Martínez de Velasco. El paralelismo procedimental se encuentra previsto en nuestro ordenamiento en el artículo 189 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y el artículo 86 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social. Sobre el precedente de este precepto, el artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, existe un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, Sentencia 24/1984, de 23 de febrero, que deniega un amparo solicitado en base al resultado contradictorio entre varias resoluciones judiciales producido por el paralelismo procedimental.

⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: Crítica de la STS 20 enero 2006», en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y Economía*, BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), BACIGALUPO, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 239 y ss.

paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal», para lo cual 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 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».

Este pretendido paralelismo se «articula» en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 305 del Código Penal en los siguientes términos:

«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».

El precepto es un excelente ejemplo de confusión. En primer lugar, emplea una forma verbal no especialmente adecuada cuando de funciones administrativas se trata. La Administración no dispone de ninguna potestad discrecional en este campo.

O ha de liquidar, o ha de evitar hacerlo. La utilización del «podrá» habrá de entenderse en este contexto en el sentido de afirmar la potestad declarativa de la Administración, pese al inicio del proceso penal. Pero esta potestad se articula de un modo tremendamente limitado y confuso.

Al parecer el legislador español no ha conseguido entender el paralelismo procedimental del delito fiscal pues este lo es entre Derecho tributario y Derecho penal, entre procedimiento tributario y proceso penal, entre tributo y pena, mientras que la Ley Orgánica 7/2012 establece un imposible paralelismo entre dos liquidaciones, tributarias, practicadas por la misma Administración tributaria, de «conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública», y de «los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

Este sistema, al exigir una diferenciación entre aspectos vinculados con el delito y aspectos no vinculados con el delito, garantiza, *ex definitione*, una doble verdad, por la necesidad artificiosa de diferenciar, a priori, aquello que es, precisamente, el objeto del proceso penal.

Por otra parte, el sistema previsto en el Código Penal, con la pretensión de evitar la doble verdad, prevé un «ajuste» de la cuota tributaria que se haya liquidado por la Administración en relación con los aspectos vinculados con el delito a lo que resulte del proceso penal, de manera que la liquidación de los «aspectos vinculados con el delito», es decir, la liquidación del tributo que debería pagar el delincuente si fuera, simplemente, un contribuyente equivocado, se sujeta, al final, al proceso penal, y, en consecuencia, a los principios penales, que no tributarios, y no solo a los «efectos de la represión» que dice nuestra LECrim., o a los efectos prejudiciales que dice nuestra Ley Orgánica del Poder Judicial, sino, también, a los efectos estrictamente tributarios, de reparto de las cargas públicas, en contra del artículo 31 de la Constitución española que impone el principio de igualdad en la imposición, en función de la capacidad económica, y no respondiendo a principios penales.

Por ello, el sistema del Código Penal, claramente en la línea del paralelismo procedimental, nace conceptualmente frustrado en cuanto que el paralelismo que establece es dentro de la propia Administración, que habría de liquidar una deuda «vinculada al delito» y otra no vinculada, sin reconocer propiamente el necesario paralelismo con la Jurisdicción penal, pues continúa preso de la concepción que priva a la Administración tributaria y a su línea jurisdiccional de control, la Jurisdicción contencioso-administrativa, de la competencia que le corresponde sobre la cuota tributaria, también la de los delinquentes fiscales.

En definitiva, la reforma no permite someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, y, sin embargo, abre la puerta a la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes.

3. El proyecto de reforma de la LGT, que pretende desarrollar estos aspectos del Código Penal, y que mantiene en lo fundamental lo previsto en el borrador de ante-

proyecto que circuló la primavera de 2013¹⁰, es malo técnicamente: mal ordenado, mal redactado, incompleto, excesivo, e inviable jurídica y procedimentalmente¹¹. Por ello es preocupante desde la perspectiva del Estado de Derecho y del adecuado respeto de los derechos del ciudadano, del contribuyente, sobre el que puedan surgir indicios de delito, pero también desde la perspectiva de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, que son los que, a duras penas, desde la concepción de que el fin justifica los medios, podrían explicarlo.

La exposición de motivos del proyecto de Ley aprobado por el gobierno el 17 de abril de 2015, dice, refiriéndose al Código Penal: (IV) «La trascendencia de la modificación orgánica referida 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, ya que la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente: 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, sin perjuicio de que, en determinados casos explicados en la norma tributaria, el legislador 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, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

[...] es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación».

¹⁰ Sobre este *vid.* ESPEJO POYATO, I.: «La Adaptación de la Ley General Tributaria a la Reforma del Código Penal de 2012», en VV. AA., *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, GARCIA PRATS, A. (dir.), IEF, Madrid, 2014.

¹¹ El informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, aunque también muy deficiente él mismo, pone de manifiesto algunas de estas deficiencias. El voto particular concurrente de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez es más crítico y le atribuye un «desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos» pues las liquidaciones tributarias conectadas con el delito se configuran como actos trámite al mismo tiempo que se les asignan efectos de actos definitivos (pág. 3 del voto particular). El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 9 de abril de 2015, aunque más descriptivo que analítico y crítico, también es crítico, señalando que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente. La lectura de la exposición de motivos, y en especial de sus apartados II y VI, que son una recopilación dispersa de modificaciones de distinta importancia, basta para detectar que aquella no se ha cuidado suficientemente», así como que «Parece necesaria una completa revisión del texto para mejorar la redacción y corregir determinadas erratas».

En el apartado VI de la exposición de motivos, una especie de cajón de sastre de lo más variopinto, se dice: «Se modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aclarándose también en dicha ley que, conforme a la actual regulación de dicho delito en el Código Penal, está excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa».

La razón del sistema que pretende desarrollar el proyecto es, de nuevo, la creencia, injustificada, en una especie de prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria, que explica la previsión de que el Juez, penal, pueda paralizar el cobro de la misma, ignorando los naturales mecanismos de control de la actuación administrativa, que es la Jurisdicción contencioso-administrativa, siempre competente cuando de deuda tributaria y de liquidación se trata, por mucho que el incumplimiento de la obligación tributaria reúna los caracteres del delito.

VIII. EL SISTEMA PREVISTO EN EL PROYECTO DE REFORMA DE LA LGT

El número Cincuenta y nueve del artículo único del proyecto de reforma añade un nuevo Título, el VI, a la LGT, artículos 250 a 259, con el título «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública». Asimismo, se modifica la disposición adicional décima, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, para adaptarla al Código Penal.

El previsto artículo 250 de la LGT lleva por título «Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública».

Lo que prevé este precepto es, naturalmente, la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos que puedan ser constitutivos de delito fiscal y, siguiendo lo previsto en el Código Penal, la práctica de dos liquidaciones, la de los «elementos de la obligación tributaria vinculados con el delito y la de los no vinculados».

La Administración practicará las dos liquidaciones previstas por el artículo 305 del Código Penal y 250 de la LGT, salvo las excepciones del previsto artículo 251 de la LGT, que establece los supuestos en los que la Administración se debe abstener de dictar liquidación:

- 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 Penal¹².

¹² Aquí parece que la posibilidad de prescripción de la acción penal desencadena un cambio de competencia, pues la administración no liquida y esta competencia se atribuye a la jurisdicción penal. La cuestión aquí es la de si este es un sistema legítimo de atribución de competencias.

- b) Cuando de resultados 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.

De este precepto queda claro que, por muy general que en la práctica llegue a ser (pues esto es lo que va a pasar para evitar los problemas que plantea el impracticable sistema articulado), lo cierto es que el no liquidar por los aspectos conectados con el delito es excepcional, de manera que, salvo los supuestos y con las condiciones del nuevo artículo 251 de la LGT no es una facultad, sino una obligación de la Administración tributaria el practicar la correspondiente liquidación. También es obligatorio para la Administración tributaria el liquidar, siempre, por lo que se refiere a los aspectos no conectados con el delito.

En los casos en que no sea posible la práctica de la liquidación parece que el régimen es el de «siempre»: Se paraliza la actuación administrativa y se remite el asunto a la Jurisdicción penal. No obstante, por el juego de remisiones, parece que se paraliza solo la liquidación relativa a los aspectos relacionados con el delito y que se deben liquidar, en todo caso, los aspectos no vinculados con el delito, con lo que se impone a la Administración tributaria la necesidad de diferenciar siempre entre aspectos vinculados y no vinculados o de pronunciarse sobre la no procedencia o imposibilidad de dicha diferenciación, pues la novedad es que se ha de acompañar la remisión a la Jurisdicción penal de explicaciones de por qué no se practica una liquidación administrativa. Al igual que hasta ahora, la remisión se realiza sin audiencia ni posibilidad de defensa por parte del interesado. Por otra parte se detrae del control de la Jurisdicción contencioso-administrativa no solo la liquidación que se practique sino también la decisión de no practicarla.

Sin embargo, en la medida en que estamos todavía en el procedimiento administrativo, y en la nueva legislación no cabe duda de ello, porque la regla general no es que se aborte el procedimiento, sino la continuación del mismo, esto supone una inevitable llamada a la Jurisdicción contencioso-administrativa, que es lo que el proyecto pretende evitar a toda costa.

Fuera de estos casos, la remisión al órgano jurisdiccional se prevé que se realice tras la práctica de la liquidación de los aspectos vinculados al delito. Por razones conectadas con el desenvolvimiento de los normales procedimientos tributarios esto supondrá, normalmente, que aún no se habrá practicado la liquidación de los aspectos no vinculados con el delito.

En el artículo 251.2 se contiene la regla de que «las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». Esta previsión hace, de nuevo, inevitable la diferenciación entre los aspectos vinculados con el delito y los no vinculados.

El nuevo artículo 253, sobre la «tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación», es el artículo fundamental en el nuevo régimen.

Según el régimen desarrollado en el artículo 253 del proyecto la liquidación de los aspectos no relacionados con el delito será objeto de un procedimiento de inspección, trámites de audiencia, extensión de actas, práctica de liquidación, recursos administrativos y control jurisdiccional normales.

Los aspectos relacionados con el delito (al parecer en virtud del dolo, según el art. 253.3 de la LGT del proyecto) serán objeto de una liquidación separada sui generis, en cuanto que se la pretende excluir del control jurisdiccional competente *ratione materiae*: Si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la Jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada.

Por ello, esta liquidación, que se practicará tras la concesión de un plazo de audiencia de 15 días, directamente, sin extensión de acta ni de plazo de alegaciones posteriores al acta, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, no está sometida al control de los Tribunales económico-administrativos ni de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Parece evidente que en este trámite de audiencia, en relación con la práctica de la liquidación no recurrible, ya se le está diciendo al contribuyente que se trata de los aspectos vinculados al delito. Esto plantea la cuestión del ámbito, sentido y tratamiento de las correspondientes alegaciones que, aunque la ley parece considerar irán exclusivamente referidas a la liquidación, evidentemente van a poder, legítimamente, cuestionar el carácter presuntamente delictivo de la conducta. También van a poder cuestionar la viabilidad de separación de ambos aspectos. Podrán cuestionar también la procedencia de la interpretación de la norma que realiza la Administración y, evidentemente, los hechos comprobados, pudiendo negar el contribuyente que los mismos hayan sido debidamente comprobados.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones por un mismo concepto impositivo y periodo, se prevé por este precepto la formalización de una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección para los aspectos no vinculados al delito:

- a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos declarados, así como aquellos en los que se aprecie dolo y se restarán todos los ajustes a favor del obligado tributario. De la cuota resultante se descontará la cuota que se hubiera ingresado.
- b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, vinculados o no con el posible delito. De la cuota que resulte se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación anterior.

No obstante, continúa el previsto artículo 253, «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 regla-

mentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito».

Sobre la impugnación de las liquidaciones, el artículo 254 deja claro que contra la liquidación administrativa vinculada al delito no procede recurso alguno, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, «pues corresponde al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada», mientras que frente a la liquidación no vinculada al delito opera el régimen normal de recursos.

En la línea de vetar un auténtico control jurisdiccional de la liquidación de los elementos vinculados al delito el artículo 253.1 prevé 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 ley¹³ en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública¹⁴».

Sin embargo, la liquidación dictada es ejecutiva, pues el artículo 253 prevé que:

«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 admisión a

¹³ Artículo 150.6 del proyecto: «El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley».

¹⁴ El artículo 254.1 repite la prohibición al establecer 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».

trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley.

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».

Además, según el artículo 255, la deuda vinculada al delito se recauda según las reglas generales del procedimiento de recaudación de la LGT, pues es ejecutiva una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. El Juez de lo penal será también el competente sobre las medidas cautelares y de ejecución que se hubieran adoptado por la Administración, si bien con competencias extraordinariamente limitadas por el proyecto de Ley¹⁵.

Según el artículo 257 del proyecto esta liquidación se ajustará a lo que se determine en el proceso penal. Si la sentencia es condenatoria y en dicho proceso se determina una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía determinada en el proceso penal difiere de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada se modificará, sin que la modificación afecte a la validez de las actuaciones

¹⁵ La disposición final primera del proyecto contiene diversas modificaciones de la LECrim., aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, entre las que se encuentra un nuevo artículo 614 bis, según el cual «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». La citada disposición también añade el artículo 621 bis a la LECrim., que dispone que para acceder a la suspensión solicitada, el Juez o Tribunal «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, excepcionalmente, dispense de garantías por apreciar que la ejecución puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación. La garantía «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». El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 9 de abril de 2015, señala respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT que «el catálogo de medidas cautelares patrimoniales se encuentra regulado en los artículos 589 y siguientes de la LECrim., con lo que si se pretenden incorporar las contempladas en el artículo 81 de la LGT debería hacerse en ese título y nominalmente. Si, por el contrario, se está introduciendo una norma competencial por la cual el juez penal asumirá de modo sobrevenido las facultades de control de las medidas cautelares ya adoptadas por la Administración tributaria que, supuestamente, permanecerían vigentes (esto es, no se suspenden con motivo de la prejudicialidad penal), tampoco parece que sea este el modo adecuado de regularlo, toda vez que una decisión administrativa estaría vinculando al juez penal y que las referidas medidas pasarían de tener carácter administrativo a jurisdiccional. Debería, pues, aclararse lo relativo a este extremo». Por su parte, el voto particular concurrente al informe del Consejo General del Poder Judicial de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez, en relación con las medidas cautelares, califica el régimen establecido de insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez instructor es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar relevando al juez al mero papel de revisor de la medida adoptada por el denunciante, concluyendo: «Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal».

recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.

Parece que lo que se pretende aquí es que la liquidación que se dicte modificando la previamente practicada tampoco se sujete al control de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada. En este caso, así como cuando la cuantía determinada en el proceso penal sea inferior a la fijada en vía administrativa, se aplicarán las normas generales sobre devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías.

El número tres de la disposición final primera del proyecto introduce un nuevo artículo a la LECrim., el 999, que dispone:

«1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al 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.

2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica».

Si en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, extendiéndose el acta correspondiente, que seguirá la tramitación ordinaria. El régimen de recursos contra la liquidación que se dicte será el normal.

La disposición final tercera del proyecto prevé la modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la que introduce una nueva disposición adicional décima, según la cual «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a)¹⁶ 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.

¹⁶ «3. 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».

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».

De nuevo se puede observar la pretensión, que ya se puede anticipar que será frustrada, de excluir a la Jurisdicción contencioso-administrativa de todo control de la actuación administrativa en relación con liquidaciones tributarias ejecutivas.

IX. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL SISTEMA PREVISTO

1. Al igual que hasta ahora, contra todo el sistema de Derecho tributario y, desde luego, en contra del artículo 31 de la Constitución española, se hace depender una deuda tributaria de aspectos puramente penales, pues, en todo caso, al final del proceso penal, la cuota que se haya liquidado y, en su caso, cobrado, se adaptará a la que resulte del proceso penal. Se ve, así, de nuevo, preterido el principio de capacidad económica a favor de los principios penales, no pertinentes a efectos de tributación. La cuota tributaria de los delincuentes fiscales sigue dependiendo más del Derecho penal que del tributario, a efectos no solo de la represión, que es la previsión de nuestro sistema de prejudicialidad no devolutiva, sino también a efectos tributarios.
2. Ahora bien, en un curioso sentido de justicia, el prelegislador compensa este privilegio del delincuente fiscal con una actuación administrativa al margen del principio de legalidad, en cuanto que prevé la práctica de un acto administrativo de liquidación, ejecutivo, o la adopción de la decisión de no realizarlo, al margen del control de la Jurisdicción contencioso-administrativa conculcando uno de los pilares del Estado de Derecho, cual es el artículo 106 de nuestra Constitución. La previsión de que se le diga al Juez, de instrucción, que se ha liquidado para que, si le parece que procede, pueda acordar la suspensión de la ejecución en los limitadísimos términos previstos, no supone un auténtico control jurisdiccional. Tampoco lo supone el que, cuando la Administración decida no liquidar, se lo comunique al Juez de instrucción, que no se sabe qué se pretende que haga con esa información. El único control jurisdiccional adecuado, inevitable en un Estado de Derecho que no pretenda dejar de serlo es el control pleno de la legalidad de la actuación administrativa, que solo es posible por la jurisdicción competente *ratione materiae*.

El control por la Jurisdicción contencioso-administrativa de la actuación de la Administración es algo que excede de la competencia del legislador tributario. El marco normativo de esta cuestión parte del «derecho fundamental al Juez predeterminado por la ley», previsto en el artículo 24.2 de la Constitución. La STC 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), enfatiza la necesidad de respetar el reparto competencial entre los diferentes órdenes jurisdiccionales, señalando que los Tribunales que controlan la legalidad de los actos administrativos son los del orden

contencioso-administrativo, aspecto que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva¹⁷.

3. Este desconocimiento del Derecho administrativo en cuanto a la práctica de la liquidación se compensa con la articulación de un procedimiento (sic) penal al margen de cualquier principio de los que deben caracterizar la actuación de los poderes públicos ante los indicios de delito, en el proceso penal o en la fase preprocesal. Parece que el prelegislador no se ha dado cuenta de que se acaba con la tradicional inactividad administrativa, que cubría de penumbra la incómoda cuestión de la investigación del delito fiscal y las respectivas situaciones jurídicas de Administración y contribuyente en la misma.

La LGT sigue sin articular un procedimiento que contemple la transformación sustancial de la situación jurídica del contribuyente una vez que sobre él pesan indicios de delito. El ciudadano sigue sin tener reconocido ningún derecho en la no reconocida fase preprocesal. Ni siquiera se prevé que se le informe de que se encuentra en la misma¹⁸. Pero el problema ya no se puede seguir obviando, pues tras la reforma la Administración ha de continuar su actuación.

Quizá como contrapartida de los privilegios que se atribuyen al delincuente fiscal en orden a la determinación de la deuda tributaria que como contribuyente debe pagar, el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente deben impregnar la situación jurídica de quien es objeto de una

¹⁷ El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015 destaca la ausencia de recurso frente a las liquidaciones tributarias en caso de indicios de delito, señalando: «Aun cuando la memoria justifica esta opción en la circunstancia de que la tutela judicial efectiva va a ser dispensada en estos casos por el juez penal y, en caso de que se dictase sentencia firme sin apreciar la existencia de delito, la liquidación perdería su vinculación con una defraudación de naturaleza delictiva y podría ser recurrida (arts. 254 y 257), parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación». El voto particular concurrente de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez señala que este sistema conculca el derecho a la tutela judicial efectiva (pág. 4), pues se determina por la Administración tributaria la culpabilidad y la cuota defraudada, que son competencia de la jurisdicción penal, que se impone al órgano penal, de manera que la actuación del mismo es secundaria y adjetiva (pág. 5).

¹⁸ El informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, señala sobre esto: «Por último, conviene advertir 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, caso de que no proceda la liquidación de los elementos vinculados al presunto delito, por concurrir alguno de los supuestos del artículo 251.2 de la LGT, ni siquiera se prevé se le notifique que se encuentra en dicha fase.

Como señala algún autor, 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. Por tanto, deben ser observados los principios y garantías del artículo 24 de la CE, por lo que debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan poco se tengan sospechas 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» (pág. 27).

investigación criminal, pues se prevé que la Administración tributaria actúe en el seno de un procedimiento, tributario, que, con la aparición de los indicios de delito, no asume en la proyectada reforma los caracteres de la investigación criminal, pero pierde los naturales mecanismos de control propios del procedimiento administrativo de comprobación y liquidación tributarias.

La situación jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos adquiere unos tintes muy especiales cuando sobre el mismo empieza a pesar la sospecha de un delito, pues en este caso los poderes públicos tienen potestades inquisitivas que afectan de un modo importante a sus derechos, que, en consecuencia, hay que proteger, lo que supone un cambio procedimental sustancial, pues la aparición de indicios de delito introduce un nuevo objeto del procedimiento, cual es la investigación del mismo.

Por ello, la prevista nueva regulación, que prevé la remisión a la Jurisdicción penal tras la práctica de la liquidación de los aspectos vinculados al delito, podría haber sido más contundente en cuanto a la regla fundamental ante los indicios de delito: la inmediata remisión del caso a los órganos encargados del control de la investigación criminal, en principio los jueces de instrucción. Y es que la meta de la reforma es el cobro de la deuda tributaria, sin interesarse lo más mínimo del problema procedimental fundamental ante los indicios de delito, que no es el cobro de una deuda tributaria (que la Administración siempre puede liquidar y cobrar pues el sistema de prejudicialidad devolutiva no la priva de sus competencias), sino el control por el juez de instrucción de la actuación investigadora ante los indicios de delito. Y la sujeción por los órganos de investigación a unos requisitos organizativos y procedimentales que no parece que cumpla la Administración tributaria.

4. La primera idea que transmite el nuevo artículo 250 de la LGT es que se pretende que en caso de indicios de delito la Administración tributaria continúe el procedimiento «con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación».

Sin embargo, aquí nos encontramos con el primer problema: ¿Cuáles son esas reglas generales que resultan de aplicación? Porque lo que normalmente estará haciendo la Administración cuando aparecen los indicios de delito es inspeccionar, de manera que si ha de seguir actuando parece que, a menudo (desde luego cuando no se disponga de la información necesaria), lo que se necesita es investigar ese delito, para lo que las reglas generales no son las del «procedimiento de aplicación de los tributos», sino las de la investigación criminal del delito fiscal, la gran ausente de todo este proceso de reforma.

Y es que la Inspección de Hacienda, que es quien se encuentra con el delito fiscal en su actuación cotidiana, carece de competencias legales para su investigación¹⁹.

¹⁹ Dada la inexistencia de previsión legal atribuyendo competencias a la Inspección de Hacienda en la investigación del delito fiscal, su investigación corresponde, al igual que la de cualquier otro, a la Policía Judicial, al Ministerio fiscal y

Quizá lo más llamativo de nuestro sistema de lucha contra el fraude fiscal sea la inexistencia de un procedimiento para la investigación del delito fiscal y de unos órganos claramente competentes para ello, lo que plantea los lógicos problemas en orden a la persecución del delito, por un lado, y en orden al adecuado respeto de los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución, por otro.

En cuanto a la perspectiva fundamental de la investigación del delito fiscal, imprescindible si se pretende que la Administración tributaria realmente persiga el fraude fiscal, el proyecto de ley deja las cosas como están.

Sin embargo, como ha señalado CHICO DE LA CÁMARA, la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es 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» como el que la Constitución propugna²⁰.

X. CONCLUSIONES

1. Los redactores del proyecto, bien es cierto que siguiendo al Código Penal, han obviado el auténtico paralelismo procedimental, que lo es entre aspectos tributarios, en bloque, para la liquidación y recaudación de la completa cuota tributaria debida, y aspectos penales, para los estrictos efectos del enjuiciamiento y sanción penal (propios de la prejudicialidad no devolutiva en el proceso penal, ex art. 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), cada cual sujeto a sus principios y a la rama del Derecho correspondiente (tributario y penal), y plenamente bajo el control de la Jurisdicción correspondiente, contencioso-administrativa y penal.

a los Jueces de Instrucción, no especializados técnicamente en esta materia. Esta carencia se intenta suplir, por un lado, mediante la utilización de las posibilidades investigadoras de órganos que carecen de competencia para ello, como el Servicio de Vigilancia Aduanera que, aunque tiene reconocido el carácter de Policía Judicial, extiende su competencia al delito de contrabando y excepcionalmente a los delitos conexos, no, en principio, al delito fiscal, y, por otro, mediante la utilización de los Inspectores de Hacienda como «peritos» en el proceso penal, en olvido de elementales principios jurídicos, tanto si intervienen estrictamente como peritos (los hechos deben ser valorados directamente por el juzgador, la aritmética no parece necesitada de pericia y principio *iura novit curia* impide que el Derecho tributario sea su objeto), como si realizan tareas de investigación bajo la dirección del Juez de Instrucción, en el ejercicio de competencias que, en auxilio judicial, este no les puede atribuir, en tanto no les sean atribuidas como propias por el Ordenamiento Jurídico. *Vid.* ESPEJO POYATO, I.: «La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos», en VV. AA.: *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2009.

²⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones Críticas y Propuestas de Lege Ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 19.

La cuota tributaria, toda, es competencia de la Administración tributaria, y solo su liquidación y cobro en condiciones normales supone una equiparación de la situación tributaria del delincuente fiscal con la de los contribuyentes normales, acabando con los privilegios que el sistema vigente atribuye al delincuente. Otra cosa bien diferente es la consideración penal que sobre esta cuota pueda hacer la Jurisdicción penal a «los solos efectos prejudiciales, o de la represión».

2. De nuevo la razón del sistema es el miedo a la doble verdad, que persiste, como hemos visto, injustificadamente. El paralelismo procedimental supone, efectivamente, la posibilidad conceptual de una doble verdad que, independientemente de su general irrelevancia constitucional por responder a órdenes jurídicos diferenciados, en la práctica, no tiene por qué presentar los tintes dramáticos que se le suelen atribuir por estos lares. Los tribunales están acostumbrados a respetar la cosa juzgada y la Administración debería estarlo. Si ya hay un pronunciamiento sobre hechos, en la medida en que exista la necesaria identidad, que incluye la identidad en la perspectiva del enjuiciamiento, el órgano que actúa en segundo lugar respetará lo previamente decidido, al margen de las inevitables patologías que aparecen, o deberían aparecer, solo en un número limitado de casos, y que deben encontrar cauces de solución de carácter general, y no específicos para los casos de delito fiscal.

Por otra parte, en el sistema previsto el problema de la doble verdad se va a producir, necesariamente, en cuanto que va a haber dos liquidaciones posibles sobre una misma cuota tributaria, cuyo ensamblaje está extraordinariamente mal articulado. En realidad, la única manera de evitar la doble verdad es un sistema de absoluta prejudicialidad devolutiva, administrativa en sede penal, rechazado en 1985 y difícilmente conciliable con el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, o penal en sede administrativa, incompatible con los más elementales principios jurídicos, y de política criminal, como se ha visto en el funcionamiento de nuestro sistema hasta ahora que, inconscientemente y *contra natura*, responde a este sistema.

3. El prelegislador solo se ha preocupado de los aspectos recaudatorios del sistema, por eso el problema continúa siendo, como hasta ahora, el desinterés de la Administración tributaria, y, por ende, del «legislador» fiscal, por la investigación del delito fiscal. La única perspectiva de los nuevos preceptos es la de la práctica y cobro de una liquidación, tan legítima como, a menudo, imposible, en los casos de delito fiscal, sin resolver previamente el problema de su investigación.

Ello es así porque se sigue partiendo de la incompetencia de la Administración tributaria para la investigación del delito, de manera que, en realidad, solo se prevé que se practique la liquidación cuando no es necesaria una previa investigación del delito, por lo que, cuando es necesaria una previa investigación, se hace precisa la remisión del asunto a la Jurisdicción penal, no conectada con el control jurisdiccional de la investigación criminal, que se ignora en la reforma, sino con la absoluta abstención, teórica, de la Administración tributaria en la misma.

4. Si nunca es aconsejable huir de los problemas, esta tendencia es especialmente dañina en el campo que nos ocupa, porque cualquier alternativa de articulación procedimental del delito fiscal es problemática, desde todos los puntos de vista. De hecho, el lamentable y ya repudiado sistema todavía vigente no es sino el fruto de una irreflexiva huida de problemas inevitables. La continuación en la huida, y en la falta de reflexión, permite anticipar que la reforma va a conseguir empeorar las cosas.

El paralelismo procedimental con todas sus consecuencias es inevitable. El sistema previsto consigue mantener privilegios tributarios para el delincuente fiscal, pues es prisionero del error conceptual del anterior sistema, al mismo tiempo que garantiza, casi en todo caso, los problemas de la doble verdad que el paralelismo procedimental correctamente entendido solo plantea en casos patológicos.

Es, además, inviable, jurídica y prácticamente. Por un lado, tenemos una Ley Orgánica, un Código Penal, que, contra todo criterio, penetra en aspectos reglamentarios de procedimiento tributario, y, por otro, tenemos un proyecto de reforma de la LGT que altera rotundamente el procedimiento tributario, sin diseñar mínimamente el nuevo procedimiento, dejando excesivas puertas abiertas al reglamento, en un campo que es especialmente sensible, pues afecta, sin duda, a derechos fundamentales. Por ello, el sistema creará más que resolverá problemas.

La única manera de evitar estos problemas será no aplicar la reforma, pues en la mayoría de los casos no se podrán diferenciar, a priori, ni a tiempo, los aspectos no vinculados con el delito de los aspectos vinculados, por lo que no se practicará ninguna liquidación, con lo cual se seguirá como hasta ahora.

Sin embargo, aunque en la práctica se consiga evitar con carácter general los problemas técnicos que plantea el nuevo sistema, negando la posibilidad de diferenciar en el caso concreto los aspectos vinculados con el delito de los aspectos no vinculados, lo cierto es que el problema fundamental ya no se va a poder evitar (y esta es quizá la única ventaja del sistema): en cuanto la Administración debe seguir actuando tras los indicios del delito es inevitable la determinación del régimen jurídico bajo el que actúa, que no va a poder ser, por lo menos no siempre, el régimen habitual de los procedimientos tributarios.

Esto es especialmente evidente en la comprobación que se prevé de la regularización del quinto año. En este caso la comprobación administrativa que prácticamente impone con carácter general el previsto artículo 252 de la LGT (una joya de lenguaje jurídico) ya no puede tener una finalidad estrictamente tributaria, puesto que la Administración tributaria ya ha perdido sus competencias por prescripción, de manera que, al comprobar la suficiencia de la regularización, lo que va a estar haciendo, al menos conceptual y jurídicamente, no va a ser comprobación tributaria, sino que va a ser investigación criminal, por muy deficientemente que se investigue.

La reforma va, así, a desvelar el problema fundamental en nuestro sistema de «persecución» del delito fiscal, cual es el de las competencias para su investigación y el

de la respectiva situación jurídica de Administración tributaria y contribuyente en la misma. Si la Administración ha de seguir actuando tras los indicios de delito y ha de practicar una liquidación, también de los aspectos vinculados al mismo, las posibilidades investigadoras de la Inspección, el adecuado control de las mismas por el Juez de Instrucción y la situación jurídica del contribuyente durante estas actuaciones habrán de aclararse.

5. En conclusión, el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincuente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincuente le corresponden en el seno de la investigación del delito, que sigue sin resolverse, pues no se ha abordado el problema de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la misma.

El resultado más problemático de un sistema cuyas patologías fundamentales se mantienen en la reforma, al mismo tiempo que se introducen otras nuevas, es que, confusa y precariamente, se atribuyen a la Administración tributaria competencias que el artículo 117 de la Constitución española atribuye a los jueces y tribunales, como contrapartida de la atribución a la Jurisdicción penal de competencias, de liquidación tributaria (que no de enjuiciamiento a efectos prejudiciales, que es la única competencia posible de la Jurisdicción penal en esta materia, aparte del control de la fase de investigación del delito, que el proyecto ignora) propias de la Administración tributaria, cuyo adecuado control corresponde a la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Bibliografía

CHICO DE LA CÁMARA, 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*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.

ESPEJO POYATO, I. [2009]: «La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos», en VV. AA.: *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.

- [2013]: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid.
- [2014]: «La Adaptación de la Ley General Tributaria a la Reforma del Código Penal de 2012», en VV. AA.: *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* (dir. GARCÍA PRATS, A.), IEF, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. [1998]: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los arts. 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal*, n.º 11.

- [2007]: «La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: Crítica de la STS 20 enero 2006», en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y Economía*, BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), BACIGALUPO, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, págs. 239 y ss.

HERRERA MOLINA, P. M. [2004]: *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid.

VV. AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 2004.

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

III. ALTERNATIVAS EN LA ARTICULACIÓN PROCEDIMENTAL DEL DELITO FISCAL

Dado que el delito fiscal solo surge cuando no se atiende la obligación principal de pago de la cuota tributaria es necesario, conceptualmente, determinar esta cuota con anterioridad a la consideración de que la misma se ha defraudado. Las posibilidades para ello son:

- 1.º Sistema de prejudicialidad administrativa devolutiva, que supone que la determinación de la cuota tributaria compete a la Administración tributaria, bajo el control de la Jurisdicción contencioso-administrativa. Este sistema existe en algunos países y es el que, confusamente, estableció la Ley 50/1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, que introdujo el delito fiscal en nuestro moderno Derecho penal, en su artículo 37, en virtud del cual la cuota tributaria debía ser fijada por la Administración en condiciones normales, de manera que solo tras el agotamiento de la vía administrativa en relación con la liquidación practicada se procedía al envío del expediente a la Jurisdicción penal.

El principal problema de este sistema es el tiempo que debe transcurrir hasta el proceso penal (el de todo el procedimiento administrativo con sus recursos), lo que alarga el castigo de la defraudación tributaria.

- 2.º Sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en virtud del cual «para el solo efecto de la represión» la cuestión es resuelta por la Jurisdicción penal en el curso del proceso penal. Este es el sistema que, erróneamente, se considera vigente en nuestro país tras la Ley Orgánica 2/1985, de 26 de abril, que acabó con el sistema de prejudicialidad administrativa. En este sistema, por la propia mecánica de las relaciones entre campos normativos y jurisdiccionales, la Jurisdicción penal es libre para fijar la cuota defraudada, a los solos efectos penales, en aplicación de principios penales, incluso aunque exista una deuda fijada por la Administración tributaria, con el correspondiente control de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Por ello, el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva conduce naturalmente al paralelismo procedimental, que supone que la Administración continúa su trabajo, liquidando y recaudando, y los órganos de la Jurisdicción contencioso-administrativa siguen siendo competentes para conocer la legalidad de la liquidación. El Derecho tributario no se ve alterado por el Derecho penal y al delincente fiscal no se le conceden privilegios en su posición de contribuyente, como consecuencia de la aplicación de los principios penales en la determinación de su cuota tributaria.

Al mismo tiempo, cuando surgen indicios de delito, se envía el asunto a los órganos encargados de la investigación del delito fiscal (que a menudo son una parte especializada de la Administración tributaria) y del control y protección de los derechos del ciudadano durante la misma (que suelen ser los jueces de instrucción). Si la Administración tributaria dispone de la información

necesaria, y no es precisa una investigación criminal, envía el asunto directamente a los órganos encargados del enjuiciamiento penal. El proceso penal sigue su curso paralelo estrictamente para la imposición de la pena, para lo cual debe partir de una cuota tributaria, que fija la Jurisdicción penal, en prejudicialidad administrativa, tributaria, no devolutiva, es decir, a los solos efectos penales. A efectos tributarios y recaudatorios la cuota ya habrá sido liquidada y cobrada por la Administración tributaria, bajo el control de la Jurisdicción contencioso-administrativa, siguiendo su «curso vital», en paralelo.

Este sistema es el más extendido, el «normal», en Derecho comparado. Paradigmático del mismo es el sistema alemán. Su problema principal es el de la «doble verdad», es decir, la posibilidad de que se produzcan pronunciamientos contradictorios entre ambas jurisdicciones, de manera que podría incluso suceder, como de hecho ha sucedido en alguna ocasión en Alemania, que se declare la existencia de una defraudación en vía penal, donde no hay impuesto debido, según la vía contencioso-administrativa.

Para evitar este problema surgió el sistema español, que no parece que exista en ningún otro país, caracterizado por la paralización del procedimiento administrativo ante los indicios de delito, y que, en cuanto defiere la fijación de la cuota tributaria a la Jurisdicción penal, constituye una prejudicialidad penal devolutiva, lo que supone una sucesión de privilegios para el delincuente fiscal, como consecuencia de la desaparición de la cuota tributaria, precariamente sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito.

IV. EL DESARROLLO DEL SISTEMA TODAVÍA VIGENTE

1. La Ley Orgánica 2/1985, de 26 de abril, suprimió el régimen de prejudicialidad administrativa que, según su exposición de motivos, «choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el Capítulo II del Título I del Libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal». En consecuencia, la citada ley remite el tratamiento de las cuestiones prejudiciales en el delito fiscal, expresamente, a la LECrim.
2. En el ámbito del Derecho tributario el artículo 77.6 de la LGT tras la reforma realizada por la Ley 10/1985 dispuso:

«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 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.»

3. Este precepto atribuyó la competencia para la sanción del delito fiscal, lógicamente, a la Jurisdicción penal, pero no mencionaba la cuota tributaria, por lo que cabía preguntarse quién la fijaba y cuándo.

La respuesta a esta cuestión solo puede venir del sistema de funciones administrativas establecido por la LGT y de la articulación de las cuestiones prejudiciales en nuestro Derecho. Ni lógica ni jurídicamente existe en nuestro Derecho, ni en ningún otro conocido, con carácter general, una cuestión prejudicial penal en orden a la fijación de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal, pues, como señaló la primera jurisprudencia sobre la cuestión «la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal».

Por lo que a las potestades de la Administración tributaria se refiere, dado que nada en contra se decía por ninguna ley, habría que concluir que también en los casos en que se descubrieran indicios de posible delito fiscal la Administración debía proceder a la liquidación de la cuota tributaria y de los intereses de demora debiendo, simplemente, de abstenerse de imponer sanción alguna y remitir las actuaciones administrativas a la Jurisdicción penal para la imposición de la pena correspondiente.

4. No fue esta la solución adoptada en el desarrollo reglamentario realizado por el artículo 10 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, que previó que la liquidación administrativa se realizara tras la conclusión del proceso penal, con condena, sobreseimiento o absolución, y, «en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

El sistema articulado reglamentariamente, sin base legal, aunque desplazó en el tiempo la fijación de la cuota tributaria, respetaba la competencia, legal, de la Administración tributaria para su determinación.

5. Aunque la prejudicialidad no devolutiva, en virtud de la cual los jueces de lo penal pueden entrar a determinar la cuota tributaria defraudada, a los solos efectos de la represión, no implica la pérdida de la competencia de la Administración para determinar y recaudar la cuota tributaria, lo cierto es que sobre la exclusiva base del sistema reglamentariamente establecido el Tribunal Supremo, a instancias de la representación procesal de la AEAT, dio el paso definitivo de privar de competencias liquidatorias a la Administración tributaria en los casos de delito fiscal, haciendo desaparecer la cuota tributaria y sustituyéndola por la responsabilidad civil derivada del delito⁴.

⁴ La sentencia que sentó las bases de lo que iba a consolidarse como jurisprudencia uniforme fue la de 27 de diciembre de 1990 [rec. 2458/1989 (NFJ001051)] en el asunto Lola Flores, ponente Ruiz Vadillo.

6. Siguiendo esta evolución, el Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, sobre Régimen Sancionador Tributario, previó la continuación del procedimiento de liquidación solo tras el pronunciamiento jurisdiccional absolutorio, sin mencionar el supuesto en que este fuera condenatorio. Reglamentariamente se aceptaba, implícitamente, el resultado de la evolución jurisprudencial que había hecho desaparecer la cuota en los casos de defraudación tributaria.
7. La actual LGT, Ley 58/2003, de 17 de diciembre, regula esta cuestión en el número 1 de su artículo 180 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 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 periodo de suspensión se tendrán por inexistentes».

El desarrollo reglamentario del artículo 180.1 de la LGT, por el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RGRST), Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, se encuentra en los artículos 32 (Actuaciones en supuestos del delito previsto en el art. 305 del Código Penal) y 33 (Actuaciones en supuestos de otros delitos contra la Hacienda Pública). Mientras el artículo 32 prevé la paralización de la actuación administrativa ante los indicios de delito, el artículo 33 prevé su continuación.

8. Según el sistema establecido para el delito de defraudación tributaria, aunque lo que se debe pasar a la Jurisdicción penal es el tanto de culpa, la Administración paraliza el procedimiento de liquidación y recupera su competencia para liquidar solo en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito. Esto supone que, en los casos más graves de incumplimiento de las normas tributarias, la Administración queda despojada de su autotutela, y que el delito fiscal opera como una suerte de exención tributaria *contra legem*, pues la cuota tributaria desaparece y es sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito. El sistema establecido plantea, así, importantes problemas recaudatorios, pues al desaparecer la cuota tributaria no hay base para la actividad recaudatoria.

9. Los problemas de recaudación surgidos dieron lugar a la disposición adicional décima de la LGT, relativa a la «Exacción de la responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública», que establece:

«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 competa 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.

3. Cuando se hubiera acordado el fraccionamiento de pago de la responsabilidad civil conforme al artículo 125 del Código Penal, el juez o tribunal lo comunicará a la Administración tributaria. En este caso, el procedimiento de apremio se iniciará si el responsable civil del delito incumpliera los términos del fraccionamiento.

4. La Administración tributaria informará al juez o tribunal sentenciador, a los efectos del artículo 117.3 de la Constitución Española, de la tramitación y, en su caso, de los incidentes relativos a la ejecución encomendada».

En consecuencia, una vez firme la sentencia, el Juez o Tribunal al que competa la ejecución remitirá testimonio a los órganos de la Administración tributaria, ordenando que se proceda a su exacción. La Administración actúa en este caso no en ejecución de sus propios actos, sino en ejecución de sentencia.

10. El sistema dio un nuevo paso en la redacción dada al apartado 5 del artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 5/2010 que, habiendo surgido con la pretensión de establecer un sistema de paralelismo procedimental acabó siendo interpretado en términos estrictamente recaudatorios, similares a los de la disposición adicional décima de la LGT, si bien en esta la recaudación por los órganos de la Administración tributaria se limitaba a la responsabilidad civil derivada del delito y el citado precepto del Código Penal extiende las funciones recaudatorias de la Administración a la pena impuesta por la Jurisdicción penal.

V. LA ADECUADA CARACTERIZACIÓN DEL SISTEMA VIGENTE

La paralización del procedimiento tributario ante la aparición de los indicios de delito fiscal, ordenada todavía por el artículo 180 de la LGT, se suele justificar en base a la preferencia penal, que lo es de la pena respecto de la sanción administrativa. Sin embargo, no existe preferencia del orden

penal con respecto al tributario, pues la determinación de la deuda tributaria no corresponde a la Jurisdicción penal sino a la Administración tributaria, en el ejercicio de una potestad que no puede declinar. Por el contrario, sí existe una prejudicialidad del orden tributario con respecto al penal, dada la configuración del delito fiscal como tipo en blanco, pues el que alguien haya incurrido en evasión fiscal y en qué cuantía depende del importe de la deuda tributaria. Es el Derecho tributario y no el Derecho penal el que permite determinar el nacimiento y la cuantía de la deuda tributaria.

Lo que en verdad existe de un modo lógicamente necesario, que es una cuestión prejudicial tributaria no devolutiva, que se presenta necesariamente ante la Jurisdicción penal cuando esta enjuicia un delito fiscal, ha sido insensiblemente sustituido en la práctica, sin fundamento legal alguno en sus orígenes y sin ninguna base teórica coherente, por una prejudicialidad penal devolutiva, que paraliza el orden administrativo y se extiende no a una posible actuación sancionadora, sino a la liquidación de la cuota tributaria, que en nada depende del Derecho penal.

Sin embargo, en el sistema de prejudicialidad administrativa no devolutiva en el orden penal, que es el establecido en la LECrim. y en la Ley Orgánica del Poder Judicial, la Jurisdicción penal es competente para resolver la cuestión prejudicial «a los solos efectos de la represión», de manera que nada obliga a la Administración tributaria a detenerse ante el delito fiscal, dado que el régimen de las cuestiones prejudiciales no devolutivas no prejuzga el orden de aparición de los problemas, por lo que nada impide que antes, durante o después del proceso penal la Administración fije la cuota tributaria.

Solo en los casos, excepcionales, en que se produzca una prejudicialidad penal devolutiva ex artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, este precepto ordena la paralización de actuaciones.

El perturbador efecto del artículo 180 de la LGT es que, en estos casos, que son los únicos en los que existe en nuestro Derecho prejudicialidad penal, y un mandato, por Ley Orgánica, de paralización de actuaciones, la Administración liquida, siempre que la cuota resultante sea inferior a 120.000 euros, pues los mismos no están incluidos en el artículo 180.1 de la LGT, que se considera el único precepto legal aplicable en relación con esta cuestión.

El sistema vigente surgió impulsado por la pretensión administrativa de evitar la separación de los procedimientos de liquidación y sancionador y en base a un lamentable malentendido teórico, derivado del mal entendimiento de la Sentencia del Tribunal Constitucional 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), en relación con el principio *ne bis in idem* y la prohibición de «dos verdades».

El principio *ne bis in idem* exige la imposición de una única sanción por una conducta infractora, así como que, en caso de que una conducta esté contemplada al mismo tiempo como ilícito administrativo y como ilícito penal, sea preferente la Jurisdicción penal, pero no exige la paralización del procedimiento administrativo de liquidación, que surge porque la única manera de evitar pronunciamientos contradictorios es la prevalencia de una Jurisdicción sobre otra, o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal o la prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción contencioso-administrativa. *Tertium non datur*.

Esto es lo que explica que el sistema vigente haya funcionado durante varias décadas como una injustificada prejudicialidad penal devolutiva, pese a la generalizada creencia de que el sistema responde a una prejudicialidad tributaria no devolutiva, en que sistemáticamente lo sitúa la doctrina, pues es lo que en verdad corresponde en nuestro sistema jurídico.

En definitiva, el sistema se basa en la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que existe, pero no es devolutiva, pues atribuye competencias a la jurisdicción penal «a los solos efectos de la represión») con la prejudicialidad penal del artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, que no existe en el delito fiscal.

La prevalencia del Derecho penal sobre el tributario y la desaparición de la cuota tributaria, sustituida por la responsabilidad civil derivada del delito, fijada en el proceso penal, en base a principios penales, supone la sustitución de los principios tributarios por los penales, no ya en orden al castigo de la defraudación, sino en orden al reparto de las cargas públicas, que debería obedecer íntegramente al Derecho tributario y a sus principios. Por ello, existe consenso doctrinal en que el sistema de fijación por los jueces penales de la cuota tributaria en los casos de delito fiscal conculca seriamente el principio de igualdad de la imposición.

FALCÓN Y TELLA calificó el sistema de práctica generalizada, carente del más mínimo respaldo teórico, contra normas positivas en vigor y sin razones prácticas en la actualidad que, además, no es necesaria para proteger el interés fiscal, al que incluso perjudica gravemente, pues la liquidación en vía administrativa, aunque exista delito, permitiría cantidades adicionales, por ejemplo, sobre la base de presunciones, incompatibles con los principios penales, pero que despliegan todos sus efectos en el ámbito tributario. Igualmente destacó que pueden existir descubiertos no dolosos, junto a los que pueden ser constitutivos de delito, los cuales deben ser objeto de liquidación aunque haya actuaciones penales.

Este sistema, además, no supone, en su opinión, garantía alguna para el contribuyente acusado de delito fiscal, pues la teórica garantía que a efectos de fijación de la deuda supone el tamiz del proceso penal, con la contradicción y el rigor probatorio propio de este, acaba convirtiéndose, muchas veces, en una ciega y sorprendente aceptación de la deuda tributaria fijada por el «perito», sin control efectivo alguno por el Juez Penal, concluyendo: «Urge, pues, en mi opinión, volver a la tesis de que la deuda tributaria ha de fijarse en vía administrativa, de manera que la propuesta del actuario sea controlada al menos por la oficina técnica y por el inspector-jefe [...] pues una cosa es la prejudicialidad penal y otra muy distinta es extender la jurisdicción penal a costa de la contencioso-administrativa»⁵.

En definitiva, este sistema supone una ruptura injustificada del Derecho tributario material y procedimental y una evidente conculcación del principio de igualdad de la imposición: La aplicación del Derecho tributario a los delincuentes fiscales no está excepcionada por la ley, lo que ha provocado importantes esfuerzos doctrinales por buscar alternativas al sistema vigente, que apun-

⁵ FALCÓN Y TELLA, R.: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los arts. 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal*, n.º 11/1998, págs. 5-10.

tan al paralelismo procedimental, de los que el Manual de Delitos contra la Hacienda Pública⁶ y el Primer Informe del Observatorio de Delito Fiscal constituyen una manifestación paradigmática⁷. Este es el sistema alemán y el establecido en la legislación española para los delitos contables.

VI. LA LEGITIMIDAD CONSTITUCIONAL DE UNA «DOBLE VERDAD» Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL

Como ya hemos señalado, la prejudicialidad no devolutiva abre la puerta a posibles pronunciamientos contradictorios, mientras que la prejudicialidad absolutamente devolutiva es la única manera de evitarlos. Por ello, en cuanto el sistema se aparte un ápice de la prejudicialidad penal devolutiva, que ya se critica desde todas las perspectivas, y se acepte la posibilidad de un pronunciamiento de la Administración en un caso objeto de enjuiciamiento por delito fiscal, el problema de las dos verdades es inevitable.

El Tribunal Constitucional admite con naturalidad la posibilidad de pronunciamientos contradictorios en base a la consideración de que los mismos hechos, objeto de perspectivas diferentes, no son, propiamente, los mismos hechos. La misma Sentencia 77/1983, de 3 de octubre (NFJ000032), bajo cuya invocación se desarrolló el sistema vigente, señala, por lo que aquí interesa:

«El principio *non bis in idem* 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» (FJ 4).

En parecidos términos, la STC 158/1985, de 26 de noviembre (NSJ051748), señala:

«Ello supone que si existe una resolución firme dictada en un orden jurisdiccional, otros órganos judiciales que conozcan del mismo asunto deberán también asumir como

⁶ VV. AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública de la Abogacía del Estado*, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 2004.

⁷ *Primer Informe del Observatorio Administrativo*, previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal, diciembre, 2006 (http://www.aeat.es/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevention_del_fraude_fiscal/observatorio.pdf).

ciertos los hechos declarados tales por la primera resolución, o justificar la distinta apreciación que hacen de los mismos. Conviene insistir en que esta situación no supone la primacía o la competencia específica de una jurisdicción, que solo se produciría cuando así lo determine el ordenamiento jurídico, como ocurrirá, por ejemplo, cuando una decisión tenga carácter prejudicial respecto a otra. Fuera de esos casos, lo que cuenta es que el Estado, a través de uno de sus órganos jurisdiccionales, ha declarado la existencia o inexistencia de unos hechos, y no cabe, por las razones expresadas anteriormente, que otro órgano jurisdiccional del mismo Estado desconozca dicha declaración».

En la misma línea, las SSTC 30/1996, de 26 de febrero (NCJ059880) y 278/2000, de 27 de noviembre (NCJ051765). Según esta última, «a pesar de los inconvenientes que puede tener que dos órganos judiciales distintos puedan llegar a interpretaciones jurídicas diferentes, el necesario respeto a la independencia judicial resta relevancia constitucional a las posibles contradicciones que puedan producirse al abordar un asunto desde ópticas distintas. Por ello, en los asuntos que hemos denominado complejos (es decir, en aquellos en los que se entrecruzan instituciones integradas en sectores del Ordenamiento cuyo conocimiento ha sido legalmente atribuido a órdenes jurisdiccionales diversos) es legítimo el instituto de la prejudicialidad no devolutiva, cuando el asunto resulte instrumental para resolver la pretensión concretamente ejercitada y a los solos efectos de ese proceso, porque no existe norma legal alguna que establezca la necesidad de deferir a un orden jurisdiccional concreto el conocimiento de una cuestión prejudicial y corresponde a cada uno de ellos decidir si se cumplen o no los requerimientos precisos para poder resolver la cuestión, sin necesidad de suspender el curso de las actuaciones, siempre y cuando la cuestión no esté resuelta en el orden jurisdiccional genuinamente competente».

En definitiva, en palabras de la STC 170/2002, de 30 de septiembre (NCJ049656), «como regla general, carece de relevancia constitucional que puedan producirse resultados contradictorios entre resoluciones de órganos judiciales de distintos órdenes, cuando esta contradicción tiene como soporte el haber abordado, bajo ópticas distintas, unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial, pues, en estos casos, los resultados contradictorios son consecuencia de los criterios informadores del reparto de competencias llevado a cabo por el legislador entre los diversos órdenes jurisdiccionales».

No cabe duda, en consecuencia, de que el único límite que la prohibición de dos verdades impone a la Administración en el caso del delito de defraudación tributaria no es sino el derivado del normal juego de las cuestiones prejudiciales en nuestro país, que es el de abstenerse de sancionar, pero solo abstenerse de liquidar cuando se produzca una situación de prejudicialidad devolutiva a favor de la Jurisdicción penal ex artículo 10.2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, es decir, cuando la liquidación dependa de la previa declaración de algo como delito, lo que no sucede, en principio, con la cuota tributaria que solo surge del hecho imponible⁸.

⁸ Estas son, por otra parte, las conclusiones a las que conduce la Sentencia de Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo) de 7 de julio de 2011 [rec. 5417/2009 (NFJ043861)], ponente Martín Timón. En parecidos términos

La cuestión plantea perfiles que la dotan de especial interés en relación con la posibilidad, ya acaecida, de enjuiciamiento por delito fiscal en un supuesto en que la Administración ha manifestado su conformidad con la situación tributaria del contribuyente, lo que, a juicio de FALCÓN Y TELLA constituye un exceso de jurisdicción pues a través del proceso penal se procede a la revisión de actos administrativos firmes⁹.

VII. EL LEGISLADOR ESPAÑOL Y EL PARALELISMO PROCEDIMENTAL

1. El Proyecto de Ley de Reforma del Código Penal, publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 15 de enero de 2007, que se vio truncado por las elecciones generales, optaba decididamente por el paralelismo procedimental y por la liquidación administrativa a su debido tiempo, pues, según su 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. Tras la reforma del Código Penal deberá llevarse a cabo la necesaria adecuación del artículo 180, disposición adicional décima y demás normas concordantes de la Ley General Tributaria».

Esta mención desapareció en la Ley Orgánica 5/2010, y la reforma que se había producido en el artículo 305.5 del Código Penal acabó interpretada en términos estrictamente recaudatorios, similares a los de la disposición adicional décima de la LGT, si bien extendiendo la recaudación por los órganos de la Administración tributaria a las multas impuestas en el proceso penal.

2. Dado que el paralelismo procedimental es la única alternativa posible a la prejudicialidad devolutiva, la reforma iniciada por la Ley Orgánica 7/2012, a la que ahora se pretende adaptar la LGT expresamente manifiesta pretender este sistema. Así, según la exposición de motivos de la Ley Orgánica 7/2012, sus objetivos son «incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la

de aceptación de pronunciamientos diferentes, también hay que citar la STS, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 22 de marzo de 2010, 1773/2010, ponente Huelin Martínez de Velasco. El paralelismo procedimental se encuentra previsto en nuestro ordenamiento en el artículo 189 de la Ley 22/2003, de 9 de julio, Concursal y el artículo 86 de la Ley 36/2011, de 10 de octubre, reguladora de la Jurisdicción Social. Sobre el precedente de este precepto, el artículo 77 de la Ley de Procedimiento Laboral, existe un pronunciamiento del Tribunal Constitucional, Sentencia 24/1984, de 23 de febrero, que deniega un amparo solicitado en base al resultado contradictorio entre varias resoluciones judiciales producido por el paralelismo procedimental.

⁹ Vid. FALCÓN Y TELLA, R.: «La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: Crítica de la STS 20 enero 2006», en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y Economía*, BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), BACIGALUPO, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords.), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2007, págs. 239 y ss.

paralización del procedimiento administrativo por el proceso penal», para lo cual 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 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».

Este pretendido paralelismo se «articula» en la nueva redacción del apartado 5 del artículo 305 del Código Penal en los siguientes términos:

«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».

El precepto es un excelente ejemplo de confusión. En primer lugar, emplea una forma verbal no especialmente adecuada cuando de funciones administrativas se trata. La Administración no dispone de ninguna potestad discrecional en este campo.

O ha de liquidar, o ha de evitar hacerlo. La utilización del «podrá» habrá de entenderse en este contexto en el sentido de afirmar la potestad declarativa de la Administración, pese al inicio del proceso penal. Pero esta potestad se articula de un modo tremendamente limitado y confuso.

Al parecer el legislador español no ha conseguido entender el paralelismo procedimental del delito fiscal pues este lo es entre Derecho tributario y Derecho penal, entre procedimiento tributario y proceso penal, entre tributo y pena, mientras que la Ley Orgánica 7/2012 establece un imposible paralelismo entre dos liquidaciones, tributarias, practicadas por la misma Administración tributaria, de «conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública», y de «los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública».

Este sistema, al exigir una diferenciación entre aspectos vinculados con el delito y aspectos no vinculados con el delito, garantiza, *ex definitione*, una doble verdad, por la necesidad artificiosa de diferenciar, a priori, aquello que es, precisamente, el objeto del proceso penal.

Por otra parte, el sistema previsto en el Código Penal, con la pretensión de evitar la doble verdad, prevé un «ajuste» de la cuota tributaria que se haya liquidado por la Administración en relación con los aspectos vinculados con el delito a lo que resulte del proceso penal, de manera que la liquidación de los «aspectos vinculados con el delito», es decir, la liquidación del tributo que debería pagar el delincuente si fuera, simplemente, un contribuyente equivocado, se sujeta, al final, al proceso penal, y, en consecuencia, a los principios penales, que no tributarios, y no solo a los «efectos de la represión» que dice nuestra LECrim., o a los efectos prejudiciales que dice nuestra Ley Orgánica del Poder Judicial, sino, también, a los efectos estrictamente tributarios, de reparto de las cargas públicas, en contra del artículo 31 de la Constitución española que impone el principio de igualdad en la imposición, en función de la capacidad económica, y no respondiendo a principios penales.

Por ello, el sistema del Código Penal, claramente en la línea del paralelismo procedimental, nace conceptualmente frustrado en cuanto que el paralelismo que establece es dentro de la propia Administración, que habría de liquidar una deuda «vinculada al delito» y otra no vinculada, sin reconocer propiamente el necesario paralelismo con la Jurisdicción penal, pues continúa preso de la concepción que priva a la Administración tributaria y a su línea jurisdiccional de control, la Jurisdicción contencioso-administrativa, de la competencia que le corresponde sobre la cuota tributaria, también la de los delincuentes fiscales.

En definitiva, la reforma no permite someter al Derecho tributario y al principio de reparto equitativo de las cargas públicas a los defraudadores, y, sin embargo, abre la puerta a la posibilidad de dos pronunciamientos diferentes.

3. El proyecto de reforma de la LGT, que pretende desarrollar estos aspectos del Código Penal, y que mantiene en lo fundamental lo previsto en el borrador de ante-

proyecto que circuló la primavera de 2013¹⁰, es malo técnicamente: mal ordenado, mal redactado, incompleto, excesivo, e inviable jurídica y procedimentalmente¹¹. Por ello es preocupante desde la perspectiva del Estado de Derecho y del adecuado respeto de los derechos del ciudadano, del contribuyente, sobre el que puedan surgir indicios de delito, pero también desde la perspectiva de los intereses recaudatorios de la Hacienda Pública, que son los que, a duras penas, desde la concepción de que el fin justifica los medios, podrían explicarlo.

La exposición de motivos del proyecto de Ley aprobado por el gobierno el 17 de abril de 2015, dice, refiriéndose al Código Penal: (IV) «La trascendencia de la modificación orgánica referida 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, ya que la línea directriz del legislador orgánico ha quedado patente: 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, sin perjuicio de que, en determinados casos explicados en la norma tributaria, el legislador 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, en tanto en cuanto no exista un pronunciamiento en sede jurisdiccional.

[...] es importante significar la preferencia del orden penal en dos aspectos: por una parte, corresponde al juez penal la posibilidad de suspender las actuaciones administrativas de cobro, permitiendo de ese modo el acceso a una justicia cautelar frente a la ejecutividad de la liquidación tributaria; por otra, la preferencia del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación».

¹⁰ Sobre este *vid.* ESPEJO POYATO, I.: «La Adaptación de la Ley General Tributaria a la Reforma del Código Penal de 2012», en VV. AA., *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal*, GARCIA PRATS, A. (dir.), IEF, Madrid, 2014.

¹¹ El informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, aunque también muy deficiente él mismo, pone de manifiesto algunas de estas deficiencias. El voto particular concurrente de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez es más crítico y le atribuye un «desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto de la naturaleza de los diferentes actos administrativos» pues las liquidaciones tributarias conectadas con el delito se configuran como actos trámite al mismo tiempo que se les asignan efectos de actos definitivos (pág. 3 del voto particular). El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, en sesión celebrada el día 9 de abril de 2015, aunque más descriptivo que analítico y crítico, también es crítico, señalando que «la técnica normativa resulta mejorable en muchos aspectos en una reforma de importancia como la presente. La lectura de la exposición de motivos, y en especial de sus apartados II y VI, que son una recopilación dispersa de modificaciones de distinta importancia, basta para detectar que aquella no se ha cuidado suficientemente», así como que «Parece necesaria una completa revisión del texto para mejorar la redacción y corregir determinadas erratas».

En el apartado VI de la exposición de motivos, una especie de cajón de sastre de lo más variopinto, se dice: «Se modifica la Ley 29/1998, de 13 de julio, de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, aclarándose también en dicha ley que, conforme a la actual regulación de dicho delito en el Código Penal, está excluido del orden contencioso-administrativo el conocimiento de las pretensiones que los obligados tributarios pudiesen plantear al socaire de la actuación administrativa».

La razón del sistema que pretende desarrollar el proyecto es, de nuevo, la creencia, injustificada, en una especie de prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria, que explica la previsión de que el Juez, penal, pueda paralizar el cobro de la misma, ignorando los naturales mecanismos de control de la actuación administrativa, que es la Jurisdicción contencioso-administrativa, siempre competente cuando de deuda tributaria y de liquidación se trata, por mucho que el incumplimiento de la obligación tributaria reúna los caracteres del delito.

VIII. EL SISTEMA PREVISTO EN EL PROYECTO DE REFORMA DE LA LGT

El número Cincuenta y nueve del artículo único del proyecto de reforma añade un nuevo Título, el VI, a la LGT, artículos 250 a 259, con el título «Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública». Asimismo, se modifica la disposición adicional décima, relativa a la exacción de responsabilidad civil por delitos contra la Hacienda Pública, para adaptarla al Código Penal.

El previsto artículo 250 de la LGT lleva por título «Práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública».

Lo que prevé este precepto es, naturalmente, la prohibición de cualquier procedimiento sancionador sobre hechos que puedan ser constitutivos de delito fiscal y, siguiendo lo previsto en el Código Penal, la práctica de dos liquidaciones, la de los «elementos de la obligación tributaria vinculados con el delito y la de los no vinculados».

La Administración practicará las dos liquidaciones previstas por el artículo 305 del Código Penal y 250 de la LGT, salvo las excepciones del previsto artículo 251 de la LGT, que establece los supuestos en los que la Administración se debe abstener de dictar liquidación:

- 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 Penal¹².

¹² Aquí parece que la posibilidad de prescripción de la acción penal desencadena un cambio de competencia, pues la administración no liquida y esta competencia se atribuye a la jurisdicción penal. La cuestión aquí es la de si este es un sistema legítimo de atribución de competencias.

- b) Cuando de resultados 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.

De este precepto queda claro que, por muy general que en la práctica llegue a ser (pues esto es lo que va a pasar para evitar los problemas que plantea el impracticable sistema articulado), lo cierto es que el no liquidar por los aspectos conectados con el delito es excepcional, de manera que, salvo los supuestos y con las condiciones del nuevo artículo 251 de la LGT no es una facultad, sino una obligación de la Administración tributaria el practicar la correspondiente liquidación. También es obligatorio para la Administración tributaria el liquidar, siempre, por lo que se refiere a los aspectos no conectados con el delito.

En los casos en que no sea posible la práctica de la liquidación parece que el régimen es el de «siempre»: Se paraliza la actuación administrativa y se remite el asunto a la Jurisdicción penal. No obstante, por el juego de remisiones, parece que se paraliza solo la liquidación relativa a los aspectos relacionados con el delito y que se deben liquidar, en todo caso, los aspectos no vinculados con el delito, con lo que se impone a la Administración tributaria la necesidad de diferenciar siempre entre aspectos vinculados y no vinculados o de pronunciarse sobre la no procedencia o imposibilidad de dicha diferenciación, pues la novedad es que se ha de acompañar la remisión a la Jurisdicción penal de explicaciones de por qué no se practica una liquidación administrativa. Al igual que hasta ahora, la remisión se realiza sin audiencia ni posibilidad de defensa por parte del interesado. Por otra parte se detrae del control de la Jurisdicción contencioso-administrativa no solo la liquidación que se practique sino también la decisión de no practicarla.

Sin embargo, en la medida en que estamos todavía en el procedimiento administrativo, y en la nueva legislación no cabe duda de ello, porque la regla general no es que se aborte el procedimiento, sino la continuación del mismo, esto supone una inevitable llamada a la Jurisdicción contencioso-administrativa, que es lo que el proyecto pretende evitar a toda costa.

Fuera de estos casos, la remisión al órgano jurisdiccional se prevé que se realice tras la práctica de la liquidación de los aspectos vinculados al delito. Por razones conectadas con el desenvolvimiento de los normales procedimientos tributarios esto supondrá, normalmente, que aún no se habrá practicado la liquidación de los aspectos no vinculados con el delito.

En el artículo 251.2 se contiene la regla de que «las actuaciones del procedimiento de comprobación e investigación realizadas durante el periodo de suspensión respecto de los hechos denunciados se tendrán por inexistentes». Esta previsión hace, de nuevo, inevitable la diferenciación entre los aspectos vinculados con el delito y los no vinculados.

El nuevo artículo 253, sobre la «tramitación del procedimiento de inspección en caso de que proceda practicar liquidación», es el artículo fundamental en el nuevo régimen.

Según el régimen desarrollado en el artículo 253 del proyecto la liquidación de los aspectos no relacionados con el delito será objeto de un procedimiento de inspección, trámites de audiencia, extensión de actas, práctica de liquidación, recursos administrativos y control jurisdiccional normales.

Los aspectos relacionados con el delito (al parecer en virtud del dolo, según el art. 253.3 de la LGT del proyecto) serán objeto de una liquidación separada sui generis, en cuanto que se la pretende excluir del control jurisdiccional competente *ratione materiae*: Si algo caracteriza al proyecto de reforma es la pretensión de excluir a la Jurisdicción contencioso-administrativa del control de los aspectos estrictamente tributarios (liquidación administrativa y recaudación) de la deuda tributaria presuntamente defraudada.

Por ello, esta liquidación, que se practicará tras la concesión de un plazo de audiencia de 15 días, directamente, sin extensión de acta ni de plazo de alegaciones posteriores al acta, con la autorización previa o simultánea del órgano de la Administración tributaria competente para interponer la denuncia o querrela, no está sometida al control de los Tribunales económico-administrativos ni de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Parece evidente que en este trámite de audiencia, en relación con la práctica de la liquidación no recurrible, ya se le está diciendo al contribuyente que se trata de los aspectos vinculados al delito. Esto plantea la cuestión del ámbito, sentido y tratamiento de las correspondientes alegaciones que, aunque la ley parece considerar irán exclusivamente referidas a la liquidación, evidentemente van a poder, legítimamente, cuestionar el carácter presuntamente delictivo de la conducta. También van a poder cuestionar la viabilidad de separación de ambos aspectos. Podrán cuestionar también la procedencia de la interpretación de la norma que realiza la Administración y, evidentemente, los hechos comprobados, pudiendo negar el contribuyente que los mismos hayan sido debidamente comprobados.

A efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones por un mismo concepto impositivo y periodo, se prevé por este precepto la formalización de una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección para los aspectos no vinculados al delito:

- a) La propuesta de liquidación vinculada a delito comprenderá los elementos declarados, así como aquellos en los que se aprecie dolo y se restarán todos los ajustes a favor del obligado tributario. De la cuota resultante se descontará la cuota que se hubiera ingresado.
- b) La propuesta de liquidación contenida en el acta comprenderá la totalidad de los elementos comprobados, vinculados o no con el posible delito. De la cuota que resulte se deducirá la cantidad resultante de la propuesta de liquidación anterior.

No obstante, continúa el previsto artículo 253, «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 regla-

mentariamente. Esta opción deberá comunicarse a la Administración en el plazo de alegaciones posterior a la notificación de la propuesta de liquidación vinculada al delito».

Sobre la impugnación de las liquidaciones, el artículo 254 deja claro que contra la liquidación administrativa vinculada al delito no procede recurso alguno, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, «pues corresponde al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada», mientras que frente a la liquidación no vinculada al delito opera el régimen normal de recursos.

En la línea de vetar un auténtico control jurisdiccional de la liquidación de los elementos vinculados al delito el artículo 253.1 prevé 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 ley¹³ en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudiesen derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto por el artículo 257.2 c) de esta ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública¹⁴».

Sin embargo, la liquidación dictada es ejecutiva, pues el artículo 253 prevé que:

«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 admisión a

¹³ Artículo 150.6 del proyecto: «El incumplimiento del plazo de duración del procedimiento al que se refiere el apartado 1 de este artículo no determinará la caducidad del procedimiento, que continuará hasta su terminación, pero producirá los siguientes efectos respecto a las obligaciones tributarias pendientes de liquidar:

a) No se considerará interrumpida la prescripción como consecuencia de las actuaciones inspectoras desarrolladas durante el plazo señalado en el apartado 1.

La prescripción se entenderá interrumpida por la realización de actuaciones con posterioridad a la finalización del plazo al que se refiere el apartado 1. El obligado tributario tendrá derecho a ser informado sobre los conceptos y periodos a que alcanzan las actuaciones que vayan a realizarse.

b) Los ingresos realizados desde el inicio del procedimiento hasta la primera actuación practicada con posterioridad al incumplimiento del plazo de duración del procedimiento previsto en el apartado 1 y que hayan sido imputados por el obligado tributario al tributo y periodo objeto de las actuaciones inspectoras tendrán el carácter de espontáneos a los efectos del artículo 27 de esta ley».

¹⁴ El artículo 254.1 repite la prohibición al establecer 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».

trámite de la denuncia o querrela correspondiente, en los términos establecidos en el artículo 255 de esta ley.

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».

Además, según el artículo 255, la deuda vinculada al delito se recauda según las reglas generales del procedimiento de recaudación de la LGT, pues es ejecutiva una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querrela correspondiente, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución. El Juez de lo penal será también el competente sobre las medidas cautelares y de ejecución que se hubieran adoptado por la Administración, si bien con competencias extraordinariamente limitadas por el proyecto de Ley¹⁵.

Según el artículo 257 del proyecto esta liquidación se ajustará a lo que se determine en el proceso penal. Si la sentencia es condenatoria y en dicho proceso se determina una cuota defraudada idéntica a la liquidada en vía administrativa, no será necesario modificar la liquidación realizada, sin perjuicio de la liquidación de los intereses de demora y recargos que correspondan.

Si la cuantía determinada en el proceso penal difiere de la fijada en vía administrativa, la liquidación dictada se modificará, sin que la modificación afecte a la validez de las actuaciones

¹⁵ La disposición final primera del proyecto contiene diversas modificaciones de la LECrim., aprobada por el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, entre las que se encuentra un nuevo artículo 614 bis, según el cual «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». La citada disposición también añade el artículo 621 bis a la LECrim., que dispone que para acceder a la suspensión solicitada, el Juez o Tribunal «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, excepcionalmente, dispense de garantías por apreciar que la ejecución puede ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación. La garantía «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». El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado, de 9 de abril de 2015, señala respecto de las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la LGT que «el catálogo de medidas cautelares patrimoniales se encuentra regulado en los artículos 589 y siguientes de la LECrim., con lo que si se pretenden incorporar las contempladas en el artículo 81 de la LGT debería hacerse en ese título y nominalmente. Si, por el contrario, se está introduciendo una norma competencial por la cual el juez penal asumirá de modo sobrevenido las facultades de control de las medidas cautelares ya adoptadas por la Administración tributaria que, supuestamente, permanecerían vigentes (esto es, no se suspenden con motivo de la prejudicialidad penal), tampoco parece que sea este el modo adecuado de regularlo, toda vez que una decisión administrativa estaría vinculando al juez penal y que las referidas medidas pasarían de tener carácter administrativo a jurisdiccional. Debería, pues, aclararse lo relativo a este extremo». Por su parte, el voto particular concurrente al informe del Consejo General del Poder Judicial de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez, en relación con las medidas cautelares, califica el régimen establecido de insólito en nuestro ordenamiento jurídico, en el que el juez instructor es el verdadero director de la investigación penal y a quien corresponde el juicio de proporcionalidad y necesidad de la medida cautelar relevando al juez al mero papel de revisor de la medida adoptada por el denunciante, concluyendo: «Potestad que ni siquiera posee en el procedimiento penal el Ministerio Fiscal».

recaudatorias realizadas, respecto de la cuantía confirmada en el proceso penal. El acuerdo de modificación se trasladará al Tribunal competente para la ejecución, al obligado al pago y a las demás partes personadas en el procedimiento penal.

Parece que lo que se pretende aquí es que la liquidación que se dicte modificando la previamente practicada tampoco se sujete al control de la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Si en el proceso penal no se apreciara la existencia de delito por inexistencia de la obligación tributaria, la liquidación administrativa será anulada. En este caso, así como cuando la cuantía determinada en el proceso penal sea inferior a la fijada en vía administrativa, se aplicarán las normas generales sobre devolución de ingresos y reembolso del coste de las garantías.

El número tres de la disposición final primera del proyecto introduce un nuevo artículo a la LECrim., el 999, que dispone:

«1. En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado al pago con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al 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.

2. Contra el auto que resuelva este incidente cabrá recurso de apelación en un solo efecto o, en su caso, el correspondiente de súplica».

Si en el proceso penal no se aprecia delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, se retrotraerán las actuaciones inspectoras al momento anterior a la propuesta de liquidación vinculada a delito, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, extendiéndose el acta correspondiente, que seguirá la tramitación ordinaria. El régimen de recursos contra la liquidación que se dicte será el normal.

La disposición final tercera del proyecto prevé la modificación de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa en la que introduce una nueva disposición adicional décima, según la cual «De conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 a)¹⁶ 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.

¹⁶ «3. 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».

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».

De nuevo se puede observar la pretensión, que ya se puede anticipar que será frustrada, de excluir a la Jurisdicción contencioso-administrativa de todo control de la actuación administrativa en relación con liquidaciones tributarias ejecutivas.

IX. PRINCIPALES PROBLEMAS DEL SISTEMA PREVISTO

1. Al igual que hasta ahora, contra todo el sistema de Derecho tributario y, desde luego, en contra del artículo 31 de la Constitución española, se hace depender una deuda tributaria de aspectos puramente penales, pues, en todo caso, al final del proceso penal, la cuota que se haya liquidado y, en su caso, cobrado, se adaptará a la que resulte del proceso penal. Se ve, así, de nuevo, preterido el principio de capacidad económica a favor de los principios penales, no pertinentes a efectos de tributación. La cuota tributaria de los delincuentes fiscales sigue dependiendo más del Derecho penal que del tributario, a efectos no solo de la represión, que es la previsión de nuestro sistema de prejudicialidad no devolutiva, sino también a efectos tributarios.
2. Ahora bien, en un curioso sentido de justicia, el prelegislador compensa este privilegio del delincuente fiscal con una actuación administrativa al margen del principio de legalidad, en cuanto que prevé la práctica de un acto administrativo de liquidación, ejecutivo, o la adopción de la decisión de no realizarlo, al margen del control de la Jurisdicción contencioso-administrativa conculcando uno de los pilares del Estado de Derecho, cual es el artículo 106 de nuestra Constitución. La previsión de que se le diga al Juez, de instrucción, que se ha liquidado para que, si le parece que procede, pueda acordar la suspensión de la ejecución en los limitadísimos términos previstos, no supone un auténtico control jurisdiccional. Tampoco lo supone el que, cuando la Administración decida no liquidar, se lo comunique al Juez de instrucción, que no se sabe qué se pretende que haga con esa información. El único control jurisdiccional adecuado, inevitable en un Estado de Derecho que no pretenda dejar de serlo es el control pleno de la legalidad de la actuación administrativa, que solo es posible por la jurisdicción competente *ratione materiae*.

El control por la Jurisdicción contencioso-administrativa de la actuación de la Administración es algo que excede de la competencia del legislador tributario. El marco normativo de esta cuestión parte del «derecho fundamental al Juez predeterminado por la ley», previsto en el artículo 24.2 de la Constitución. La STC 76/1992, de 14 de mayo (NFJ001644), enfatiza la necesidad de respetar el reparto competencial entre los diferentes órdenes jurisdiccionales, señalando que los Tribunales que controlan la legalidad de los actos administrativos son los del orden

contencioso-administrativo, aspecto que forma parte del derecho a la tutela judicial efectiva¹⁷.

3. Este desconocimiento del Derecho administrativo en cuanto a la práctica de la liquidación se compensa con la articulación de un procedimiento (sic) penal al margen de cualquier principio de los que deben caracterizar la actuación de los poderes públicos ante los indicios de delito, en el proceso penal o en la fase preprocesal. Parece que el prelegislador no se ha dado cuenta de que se acaba con la tradicional inactividad administrativa, que cubría de penumbra la incómoda cuestión de la investigación del delito fiscal y las respectivas situaciones jurídicas de Administración y contribuyente en la misma.

La LGT sigue sin articular un procedimiento que contemple la transformación sustancial de la situación jurídica del contribuyente una vez que sobre él pesan indicios de delito. El ciudadano sigue sin tener reconocido ningún derecho en la no reconocida fase preprocesal. Ni siquiera se prevé que se le informe de que se encuentra en la misma¹⁸. Pero el problema ya no se puede seguir obviando, pues tras la reforma la Administración ha de continuar su actuación.

Quizá como contrapartida de los privilegios que se atribuyen al delincuente fiscal en orden a la determinación de la deuda tributaria que como contribuyente debe pagar, el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente deben impregnar la situación jurídica de quien es objeto de una

¹⁷ El Dictamen de la Comisión Permanente del Consejo de Estado de 9 de abril de 2015 destaca la ausencia de recurso frente a las liquidaciones tributarias en caso de indicios de delito, señalando: «Aun cuando la memoria justifica esta opción en la circunstancia de que la tutela judicial efectiva va a ser dispensada en estos casos por el juez penal y, en caso de que se dictase sentencia firme sin apreciar la existencia de delito, la liquidación perdería su vinculación con una defraudación de naturaleza delictiva y podría ser recurrida (arts. 254 y 257), parece claro que ha de arbitrarse algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación». El voto particular concurrente de la vocal María Concepción Sáez Rodríguez señala que este sistema conculca el derecho a la tutela judicial efectiva (pág. 4), pues se determina por la Administración tributaria la culpabilidad y la cuota defraudada, que son competencia de la jurisdicción penal, que se impone al órgano penal, de manera que la actuación del mismo es secundaria y adjetiva (pág. 5).

¹⁸ El informe del Consejo General del Poder Judicial al anteproyecto de la ley de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, de 30 de septiembre de 2014, señala sobre esto: «Por último, conviene advertir 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, caso de que no proceda la liquidación de los elementos vinculados al presunto delito, por concurrir alguno de los supuestos del artículo 251.2 de la LGT, ni siquiera se prevé se le notifique que se encuentra en dicha fase.

Como señala algún autor, 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. Por tanto, deben ser observados los principios y garantías del artículo 24 de la CE, por lo que debería declararse la obligación de informar al obligado tributario de la situación del procedimiento, en todo caso y tan poco se tengan sospechas 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» (pág. 27).

investigación criminal, pues se prevé que la Administración tributaria actúe en el seno de un procedimiento, tributario, que, con la aparición de los indicios de delito, no asume en la proyectada reforma los caracteres de la investigación criminal, pero pierde los naturales mecanismos de control propios del procedimiento administrativo de comprobación y liquidación tributarias.

La situación jurídica del ciudadano frente a los poderes públicos adquiere unos tintes muy especiales cuando sobre el mismo empieza a pesar la sospecha de un delito, pues en este caso los poderes públicos tienen potestades inquisitivas que afectan de un modo importante a sus derechos, que, en consecuencia, hay que proteger, lo que supone un cambio procedimental sustancial, pues la aparición de indicios de delito introduce un nuevo objeto del procedimiento, cual es la investigación del mismo.

Por ello, la prevista nueva regulación, que prevé la remisión a la Jurisdicción penal tras la práctica de la liquidación de los aspectos vinculados al delito, podría haber sido más contundente en cuanto a la regla fundamental ante los indicios de delito: la inmediata remisión del caso a los órganos encargados del control de la investigación criminal, en principio los jueces de instrucción. Y es que la meta de la reforma es el cobro de la deuda tributaria, sin interesarse lo más mínimo del problema procedimental fundamental ante los indicios de delito, que no es el cobro de una deuda tributaria (que la Administración siempre puede liquidar y cobrar pues el sistema de prejudicialidad devolutiva no la priva de sus competencias), sino el control por el juez de instrucción de la actuación investigadora ante los indicios de delito. Y la sujeción por los órganos de investigación a unos requisitos organizativos y procedimentales que no parece que cumpla la Administración tributaria.

4. La primera idea que transmite el nuevo artículo 250 de la LGT es que se pretende que en caso de indicios de delito la Administración tributaria continúe el procedimiento «con arreglo a las normas generales que resulten de aplicación».

Sin embargo, aquí nos encontramos con el primer problema: ¿Cuáles son esas reglas generales que resultan de aplicación? Porque lo que normalmente estará haciendo la Administración cuando aparecen los indicios de delito es inspeccionar, de manera que si ha de seguir actuando parece que, a menudo (desde luego cuando no se disponga de la información necesaria), lo que se necesita es investigar ese delito, para lo que las reglas generales no son las del «procedimiento de aplicación de los tributos», sino las de la investigación criminal del delito fiscal, la gran ausente de todo este proceso de reforma.

Y es que la Inspección de Hacienda, que es quien se encuentra con el delito fiscal en su actuación cotidiana, carece de competencias legales para su investigación¹⁹.

¹⁹ Dada la inexistencia de previsión legal atribuyendo competencias a la Inspección de Hacienda en la investigación del delito fiscal, su investigación corresponde, al igual que la de cualquier otro, a la Policía Judicial, al Ministerio fiscal y

Quizá lo más llamativo de nuestro sistema de lucha contra el fraude fiscal sea la inexistencia de un procedimiento para la investigación del delito fiscal y de unos órganos claramente competentes para ello, lo que plantea los lógicos problemas en orden a la persecución del delito, por un lado, y en orden al adecuado respeto de los derechos consagrados en el artículo 24 de la Constitución, por otro.

En cuanto a la perspectiva fundamental de la investigación del delito fiscal, imprescindible si se pretende que la Administración tributaria realmente persiga el fraude fiscal, el proyecto de ley deja las cosas como están.

Sin embargo, como ha señalado CHICO DE LA CÁMARA, la ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es 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» como el que la Constitución propugna²⁰.

X. CONCLUSIONES

1. Los redactores del proyecto, bien es cierto que siguiendo al Código Penal, han obviado el auténtico paralelismo procedimental, que lo es entre aspectos tributarios, en bloque, para la liquidación y recaudación de la completa cuota tributaria debida, y aspectos penales, para los estrictos efectos del enjuiciamiento y sanción penal (propios de la prejudicialidad no devolutiva en el proceso penal, ex art. 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial), cada cual sujeto a sus principios y a la rama del Derecho correspondiente (tributario y penal), y plenamente bajo el control de la Jurisdicción correspondiente, contencioso-administrativa y penal.

a los Jueces de Instrucción, no especializados técnicamente en esta materia. Esta carencia se intenta suplir, por un lado, mediante la utilización de las posibilidades investigadoras de órganos que carecen de competencia para ello, como el Servicio de Vigilancia Aduanera que, aunque tiene reconocido el carácter de Policía Judicial, extiende su competencia al delito de contrabando y excepcionalmente a los delitos conexos, no, en principio, al delito fiscal, y, por otro, mediante la utilización de los Inspectores de Hacienda como «peritos» en el proceso penal, en olvido de elementales principios jurídicos, tanto si intervienen estrictamente como peritos (los hechos deben ser valorados directamente por el juzgador, la aritmética no parece necesitada de pericia y principio *iura novit curia* impide que el Derecho tributario sea su objeto), como si realizan tareas de investigación bajo la dirección del Juez de Instrucción, en el ejercicio de competencias que, en auxilio judicial, este no les puede atribuir, en tanto no les sean atribuidas como propias por el Ordenamiento Jurídico. *Vid.* ESPEJO POYATO, I.: «La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos», en VV. AA.: *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid, 2009.

²⁰ Cfr. CHICO DE LA CÁMARA, P.: *El delito de Defraudación Tributaria tras la Reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones Críticas y Propuestas de Lege Ferenda*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona, 2012, pág. 19.

La cuota tributaria, toda, es competencia de la Administración tributaria, y solo su liquidación y cobro en condiciones normales supone una equiparación de la situación tributaria del delincuente fiscal con la de los contribuyentes normales, acabando con los privilegios que el sistema vigente atribuye al delincuente. Otra cosa bien diferente es la consideración penal que sobre esta cuota pueda hacer la Jurisdicción penal a «los solos efectos prejudiciales, o de la represión».

2. De nuevo la razón del sistema es el miedo a la doble verdad, que persiste, como hemos visto, injustificadamente. El paralelismo procedimental supone, efectivamente, la posibilidad conceptual de una doble verdad que, independientemente de su general irrelevancia constitucional por responder a órdenes jurídicos diferenciados, en la práctica, no tiene por qué presentar los tintes dramáticos que se le suelen atribuir por estos lares. Los tribunales están acostumbrados a respetar la cosa juzgada y la Administración debería estarlo. Si ya hay un pronunciamiento sobre hechos, en la medida en que exista la necesaria identidad, que incluye la identidad en la perspectiva del enjuiciamiento, el órgano que actúa en segundo lugar respetará lo previamente decidido, al margen de las inevitables patologías que aparecen, o deberían aparecer, solo en un número limitado de casos, y que deben encontrar cauces de solución de carácter general, y no específicos para los casos de delito fiscal.

Por otra parte, en el sistema previsto el problema de la doble verdad se va a producir, necesariamente, en cuanto que va a haber dos liquidaciones posibles sobre una misma cuota tributaria, cuyo ensamblaje está extraordinariamente mal articulado. En realidad, la única manera de evitar la doble verdad es un sistema de absoluta prejudicialidad devolutiva, administrativa en sede penal, rechazado en 1985 y difícilmente conciliable con el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, o penal en sede administrativa, incompatible con los más elementales principios jurídicos, y de política criminal, como se ha visto en el funcionamiento de nuestro sistema hasta ahora que, inconscientemente y *contra natura*, responde a este sistema.

3. El prelegislador solo se ha preocupado de los aspectos recaudatorios del sistema, por eso el problema continúa siendo, como hasta ahora, el desinterés de la Administración tributaria, y, por ende, del «legislador» fiscal, por la investigación del delito fiscal. La única perspectiva de los nuevos preceptos es la de la práctica y cobro de una liquidación, tan legítima como, a menudo, imposible, en los casos de delito fiscal, sin resolver previamente el problema de su investigación.

Ello es así porque se sigue partiendo de la incompetencia de la Administración tributaria para la investigación del delito, de manera que, en realidad, solo se prevé que se practique la liquidación cuando no es necesaria una previa investigación del delito, por lo que, cuando es necesaria una previa investigación, se hace precisa la remisión del asunto a la Jurisdicción penal, no conectada con el control jurisdiccional de la investigación criminal, que se ignora en la reforma, sino con la absoluta abstención, teórica, de la Administración tributaria en la misma.

4. Si nunca es aconsejable huir de los problemas, esta tendencia es especialmente dañina en el campo que nos ocupa, porque cualquier alternativa de articulación procedimental del delito fiscal es problemática, desde todos los puntos de vista. De hecho, el lamentable y ya repudiado sistema todavía vigente no es sino el fruto de una irreflexiva huida de problemas inevitables. La continuación en la huida, y en la falta de reflexión, permite anticipar que la reforma va a conseguir empeorar las cosas.

El paralelismo procedimental con todas sus consecuencias es inevitable. El sistema previsto consigue mantener privilegios tributarios para el delincuente fiscal, pues es prisionero del error conceptual del anterior sistema, al mismo tiempo que garantiza, casi en todo caso, los problemas de la doble verdad que el paralelismo procedimental correctamente entendido solo plantea en casos patológicos.

Es, además, inviable, jurídica y prácticamente. Por un lado, tenemos una Ley Orgánica, un Código Penal, que, contra todo criterio, penetra en aspectos reglamentarios de procedimiento tributario, y, por otro, tenemos un proyecto de reforma de la LGT que altera rotundamente el procedimiento tributario, sin diseñar mínimamente el nuevo procedimiento, dejando excesivas puertas abiertas al reglamento, en un campo que es especialmente sensible, pues afecta, sin duda, a derechos fundamentales. Por ello, el sistema creará más que resolverá problemas.

La única manera de evitar estos problemas será no aplicar la reforma, pues en la mayoría de los casos no se podrán diferenciar, a priori, ni a tiempo, los aspectos no vinculados con el delito de los aspectos vinculados, por lo que no se practicará ninguna liquidación, con lo cual se seguirá como hasta ahora.

Sin embargo, aunque en la práctica se consiga evitar con carácter general los problemas técnicos que plantea el nuevo sistema, negando la posibilidad de diferenciar en el caso concreto los aspectos vinculados con el delito de los aspectos no vinculados, lo cierto es que el problema fundamental ya no se va a poder evitar (y esta es quizá la única ventaja del sistema): en cuanto la Administración debe seguir actuando tras los indicios del delito es inevitable la determinación del régimen jurídico bajo el que actúa, que no va a poder ser, por lo menos no siempre, el régimen habitual de los procedimientos tributarios.

Esto es especialmente evidente en la comprobación que se prevé de la regularización del quinto año. En este caso la comprobación administrativa que prácticamente impone con carácter general el previsto artículo 252 de la LGT (una joya de lenguaje jurídico) ya no puede tener una finalidad estrictamente tributaria, puesto que la Administración tributaria ya ha perdido sus competencias por prescripción, de manera que, al comprobar la suficiencia de la regularización, lo que va a estar haciendo, al menos conceptual y jurídicamente, no va a ser comprobación tributaria, sino que va a ser investigación criminal, por muy deficientemente que se investigue.

La reforma va, así, a desvelar el problema fundamental en nuestro sistema de «persecución» del delito fiscal, cual es el de las competencias para su investigación y el

de la respectiva situación jurídica de Administración tributaria y contribuyente en la misma. Si la Administración ha de seguir actuando tras los indicios de delito y ha de practicar una liquidación, también de los aspectos vinculados al mismo, las posibilidades investigadoras de la Inspección, el adecuado control de las mismas por el Juez de Instrucción y la situación jurídica del contribuyente durante estas actuaciones habrán de aclararse.

5. En conclusión, el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincuente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincuente le corresponden en el seno de la investigación del delito, que sigue sin resolverse, pues no se ha abordado el problema de la respectiva situación jurídica de Administración y contribuyente en la misma.

El resultado más problemático de un sistema cuyas patologías fundamentales se mantienen en la reforma, al mismo tiempo que se introducen otras nuevas, es que, confusa y precariamente, se atribuyen a la Administración tributaria competencias que el artículo 117 de la Constitución española atribuye a los jueces y tribunales, como contrapartida de la atribución a la Jurisdicción penal de competencias, de liquidación tributaria (que no de enjuiciamiento a efectos prejudiciales, que es la única competencia posible de la Jurisdicción penal en esta materia, aparte del control de la fase de investigación del delito, que el proyecto ignora) propias de la Administración tributaria, cuyo adecuado control corresponde a la Jurisdicción contencioso-administrativa.

Bibliografía

CHICO DE LA CÁMARA, 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*, Thomson Reuters Aranzadi, Pamplona.

ESPEJO POYATO, I. [2009]: «La AEAT y los Inspectores de Hacienda del Estado ante el deber de auxilio a los Juzgados y Tribunales y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de los delitos públicos», en VV. AA.: *La Inspección de Hacienda en el Reglamento General de Aplicación de los Tributos*, LII Semana de Estudios de Derecho Financiero, IEF, Madrid.

- [2013]: *Administración Tributaria y Jurisdicción Penal en el Delito Fiscal*, Marcial Pons, Madrid.
- [2014]: «La Adaptación de la Ley General Tributaria a la Reforma del Código Penal de 2012», en VV. AA.: *Intercambio de Información, blanqueo de capitales y lucha contra el fraude fiscal* (dir. GARCÍA PRATS, A.), IEF, Madrid.

FALCÓN Y TELLA, R. [1998]: «Consideraciones críticas sobre la exigencia en el proceso penal de la deuda tributaria: la necesidad de respetar lo previsto en el artículo 66.2 del RGIT y en los arts. 9 y 10 de la LOPJ», *Quincena Fiscal*, n.º 11.

- [2007]: «La imposibilidad de revisar en vía penal liquidaciones administrativas firmes: Crítica de la STS 20 enero 2006», en *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública. Mesas redondas. Derecho y Economía*, BAJO FERNÁNDEZ, M. (dir.), BACIGALUPO, S. y GÓMEZ-JARA DÍEZ, C. (coords), Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, págs. 239 y ss.

HERRERA MOLINA, P. M. [2004]: *Fiscalidad de los actos ilícitos. La antijuridicidad en los supuestos de hecho de la obligación tributaria*, Colección Estudios Jurídicos, IEF, Madrid.

VV. AA.: *Manual de Delitos contra la Hacienda Pública*, Abogacía del Estado, Dirección del Servicio Jurídico del Estado, Ministerio de Justicia, 2004.

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