



El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal

Marta Moreno Corte

*Contratada predoctoral en el Departamento de
Derecho Mercantil, Financiero y Tributario.
Universidad Complutense de Madrid*

mmorenocorte@gmail.com | <https://orcid.org/0000-0003-4279-776X>

Este trabajo ha obtenido un **accésit** del **Premio «Estudios Financieros» 2021** en la modalidad de **Tributación**.

El jurado ha estado compuesto por: don Agustín Fernández Pérez, don Ubaldo González de Frutos, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, don José Andrés Rozas y don Félix Alberto Vega Borrego.

Los trabajos se presentan con seudónimo y la selección se efectúa garantizando el anonimato de los autores.

Extracto

El artículo 81.9 de la Ley General Tributaria ha atribuido a la Administración tributaria la potestad de asegurar cautelarmente las «responsabilidades pecuniarias» a las que hace referencia el artículo 126 del Código Penal, entre las cuales se encuentran las «multas». Este estudio se centra en analizar si la pena de multa (del tanto al séxtuplo), que eventualmente pudiera imponerse en una sentencia condenatoria por delito fiscal, puede considerarse incluida entre esas responsabilidades pecuniarias asegurables, para examinar, a continuación, si la atribución a la Administración tributaria de una potestad propia de la jurisdicción penal es compatible tanto con el principio de reserva jurisdiccional (art. 117.3 Constitución española –CE–) como con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

Palabras clave: medidas cautelares; pena de multa; reserva jurisdiccional; presunción de inocencia; delito fiscal.

Fecha de entrada: 04-05-2021 / Fecha de aceptación: 10-09-2021 / Fecha de revisión: 21-10-2021

Cómo citar: Moreno Corte, M. (2021). El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 465, 5-40.



Precautionary measures to ensure the recovery of fines imposed for tax offences

Marta Moreno Corte

Abstract

Under articles 81.9 of the Spanish General Taxation Law and 126 of the Spanish Criminal Code, the Tax Administration is entitled to adopt precautionary measures to ensure recovery of penalty payments (of up to six times the defrauded amount) that could be imposed in tax convictions. The objective of this article is to determine whether investing the Tax Administration with a power that is exclusive to the judiciary is compatible with the principle of exclusive exercise of judicial power (article 117.3 of the Spanish Constitution) and the right to be presumed innocent (article 24.2 of the Spanish Constitution).

Keywords: precautionary measures; fines; exclusive exercise of judicial power; presumption of innocence; tax offences.

Citation: Moreno Corte, M. (2021). El aseguramiento cautelar de la pena de multa en el delito fiscal. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 465, 5-40.





Sumario

1. Introducción
2. Las multas penales
3. Las responsabilidades pecuniarias asegurables: la pena de multa
 - 3.1. Ideas previas: la prisión provisional
 - 3.2. El controvertido aseguramiento de la pena de multa
 - 3.3. La garantía del cumplimiento de la pena de multa: la responsabilidad personal subsidiaria
4. El aseguramiento de la pena de multa como instrumento al servicio de la recaudación
5. La potestad de aseguramiento de la Administración tributaria a la luz del principio de reserva jurisdiccional
 - 5.1. La exclusividad jurisdiccional en la protección cautelar
 - 5.2. La atribución de la potestad de aseguramiento a la Administración tributaria en el seno del proceso penal
6. La potestad de aseguramiento de la Administración tributaria a la luz del derecho a la presunción de inocencia
 - 6.1. La presunción de inocencia como regla de tratamiento
 - 6.2. La necesaria concurrencia de un *periculum in mora*
 - 6.3. El juicio de proporcionalidad de la medida: idoneidad, necesidad y equilibrio
7. Conclusiones

Referencias bibliográficas

Nota: Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación «Asimetrías en la tutela de la Hacienda Pública: La protección de los fondos públicos y el control del fraude, el dispendio y la corrupción» (referencia PID2019-109195RB-I00), financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación; y del programa de ayudas para la Formación de Personal Investigador (referencia PRE2020-093247), cofinanciadas por el Ministerio de Ciencia e Innovación y el Fondo Social Europeo.



1. Introducción

Las medidas cautelares de naturaleza real adoptables en el marco del proceso penal¹ pueden definirse como aquellas medidas procesales «del órgano jurisdiccional» que, «re-cayendo de forma exclusiva sobre el patrimonio del legalmente obligado a su prestación, están específicamente orientadas al aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias derivadas del hecho punible y que se declararán en su día en la sentencia que ponga término al proceso» (De Porres Ortiz de Urbina, 2007, p. 549).

El régimen general de adopción de esas medidas, como función exclusiva del orden jurisdiccional penal², se encuentra recogido en el Real Decreto de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECrim.). Así pues, cuando del sumario resulten indicios de criminalidad suficientes contra una persona, el juez podrá asegurar las responsabilidades pecuniarias que puedan derivarse del proceso penal (art. 589 LECrim.)³.

No obstante, tras las Leyes 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación

¹ Las medidas cautelares adoptables en el marco del proceso penal pueden ser de naturaleza personal (que afectan a la persona del investigado) y real (que inciden sobre sus bienes). *Vid.* Sentencia del Tribunal Constitucional (TC) 85/1989, de 10 de mayo, FJ 1 (ECLI:ES:TC:1989:85).

² Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2020:141).

³ De conformidad con el artículo 589 de la LECrim.:

[c]uando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza. La cantidad de esta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias.

de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, y 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, se ha alterado el régimen jurídico de la institución cautelar en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública para trasladar la potestad de aseguramiento del juez a la Administración tributaria. En efecto, en virtud del artículo 81.9⁴ de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), **cuando** con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, **se haya formalizado una denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública** o se haya dirigido un proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación vinculada al mismo, **el órgano competente de la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares** «contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal»⁵.

Las cuantías a las que se refiere el artículo 126 de la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal (CP), abarcan las responsabilidades pecuniarias civiles (la responsabilidad civil derivada del delito que garantiza la restitución de la cosa, la reparación del daño o la indemnización de perjuicios) y las responsabilidades pecuniarias penales (las costas procesales y la multa). Esta remisión estaría permitiendo entonces a la Administración tributaria asegurar, por su propia autoridad, no solamente la deuda tributaria no liquidada en concepto de responsabilidad civil⁶, sino también la potencial pena de multa con la que se pudiese castigar el delito.

⁴ Antiguo artículo 81.8 de la LGT, reenumerado tras la aprobación de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego.

⁵ Según este precepto:

[l]os pagos que se efectúen por el penado o el responsable civil subsidiario se imputarán por el orden siguiente: 1.º A la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios. 2.º A la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa. 3.º A las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago. 4.º A las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados. 5.º A la multa.

⁶ En el marco de los delitos contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil comprende «el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal», incluidos los «intereses de demora» (art. 305.7 CP y disp. adic. 10.ª LGT). A este respecto, en un primer momento, el Tribunal Supremo (TS) consideró que lo que se exigía aparte de la pena no era «el pago del tributo evadido», sino «la reparación del daño ocasionado a la Hacienda Pública» (Sentencia del TS de la Sala de lo Penal 13/2006, de 20 de enero, FJ 12 [ECLI:ES:TS:2006:63]). Sin embargo, más tarde, ha abandonado esta teoría de la mutación del título y ha sostenido que «las indemnizaciones en favor de la Hacienda Pública que pueden fijarse en un proceso penal [por delito contra la Hacienda Pública del artículo 305 CP], no constituyen en rigor responsabilidad civil nacida de delito» sino «una deuda tributaria, regida por la legislación tributaria [...], aunque exigible en el proceso penal por virtud

El objeto de este trabajo se va a centrar primordialmente en estudiar **la adopción de medidas cautelares reales por parte de la Administración tributaria para asegurar la pena de multa eventualmente aplicable a resultas de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública**. Ahora bien, dada la disparidad de posiciones que gravitan en torno al aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias tanto en la práctica de los tribunales como en la doctrina científica, se hace necesario acotar, en primer lugar, la naturaleza de la multa a la que alude el artículo 126 del CP; delimitar, en segundo lugar, el concepto de «responsabilidades pecuniarias» asegurables a través de las medidas cautelares reales; precisar, en tercer lugar, el objetivo perseguido por el artículo 81.9 de la LGT; concretar, en cuarto lugar, la posibilidad de trasladar la potestad de aseguramiento de la pena de multa a la Administración tributaria a la luz del principio de reserva jurisdiccional (art. 117.3 Constitución española –CE–)⁷; para analizar, en último lugar, la legitimidad del aseguramiento de la pena de multa desde la perspectiva del derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE)⁸.

2. Las multas penales

El artículo 81.9 de la LGT se remite, como hemos dicho, al artículo 126 del CP. Este último recoge, bajo la rúbrica «del cumplimiento de la responsabilidad civil y demás responsabilidades pecuniarias», el orden en el que se satisfarán los pagos efectuados por el «penado» o el «responsable civil subsidiario»⁹, como sigue: (1) la reparación del daño causado e indemnización de los perjuicios; (2) la indemnización al Estado por el importe de los gastos que se hubieran hecho por su cuenta en la causa; (3) las costas del acusador particular o privado cuando se impusiere en la sentencia su pago; (4) las demás costas procesales, incluso las de la defensa del procesado, sin preferencia entre los interesados; y (5) la multa.

La referencia a la «multa» en el orden de prelación establecido por este precepto no ha estado exenta de debate en la doctrina penal (científica y judicial). En efecto, de un lado, están quienes, como Córdoba Roda y García Arán (2011), rechazan que esta inclusión de la «multa» se refiera a la «pena de multa», sino que, más bien, **alude a «las posibles san-**

de una norma de atribución específica» (Sentencia del TS de la Sala de lo Penal 277/2018, de 8 de junio, FD 50 [ECLI:ES:TS:2018:2056]).

⁷ El artículo 117.3 de la CE establece que «[e]l ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes».

⁸ Según este precepto constitucional, «todos tienen derecho [...] a la presunción de inocencia».

⁹ A este respecto, el artículo 246 de la LECrim. recoge que «[s]i los bienes del penado no fuesen bastantes para cubrir todas las responsabilidades pecuniarias, se procederá, para el orden y preferencia de pago, con arreglo a lo establecido en los artículos respectivos del Código Penal».

ciones pecuniarias impuestas en el marco de la causa» (como pueden ser las multas previstas en la Ley Orgánica del Poder Judicial –LOPJ– en caso de promoción de un incidente de nulidad con temeridad, de resistencia a la orden de expulsión o de la mala fe del recusante)¹⁰. Esta tesis se sustenta en las siguientes razones: (1) el pago de la multa «se inserta en un título totalmente ajeno a cualquier connotación punitiva» («De la responsabilidad civil derivada de los delitos y de las costas procesales»); (2) la multa impuesta al condenado en la sentencia «no constituye una responsabilidad pecuniaria derivada del daño que causó cometiendo el delito o de los gastos procesales que su conducta originó al Estado y a terceros, sino que la multa es una pena»; (3) no se puede asimilar «sanción» de naturaleza pecuniaria a «responsabilidad pecuniaria», constituyendo la pena de multa una sanción (penal) pecuniaria, tal y como la define el artículo 50 del CP¹¹; (4) la forma de cumplimiento de la pena de multa tiene su específica regulación en los artículos 50.6 y 51 del CP¹², por lo que no rige el artículo 125 del CP dedicado al fraccionamiento de pago de las responsabilidades pecuniarias¹³; y (5) se trata de una pena y, por tanto, su cumplimiento es una obligación penal (no civil)¹⁴ que alcanza al condenado y las consecuencias de su incumplimiento están especialmente previstas en el artículo 53 del CP (p. 947)¹⁵.

¹⁰ Artículos 241.3, 192, 193 y 227 de la LOPJ.

¹¹ En efecto, «[l]a pena de multa consistirá en la imposición al condenado de una sanción pecuniaria» (apartado 1), siendo los jueces o tribunales quienes «determinarán motivadamente la extensión de la pena dentro de los límites establecidos para cada delito» (apartado 5).

¹² El artículo 50.6 del CP dispone que:

[e]l tribunal, por causa justificada, podrá autorizar el pago de la multa dentro de un plazo que no exceda de dos años desde la firmeza de la sentencia, bien de una vez o en los plazos que se determinen. En este caso, el impago de dos de ellos determinará el vencimiento de los restantes.

Por su parte, el artículo 51 del CP establece que:

[s]i, después de la sentencia, variase la situación económica del penado, el juez o tribunal, excepcionalmente y tras la debida indagación de dicha situación, podrá modificar tanto el importe de las cuotas periódicas como los plazos para su pago.

¹³ Según el artículo 125 del CP:

[c]uando los bienes del responsable civil no sean bastantes para satisfacer de una vez todas las responsabilidades pecuniarias, el Juez o Tribunal, previa audiencia al perjudicado, podrá fraccionar su pago, señalando, según su prudente arbitrio y en atención a las necesidades del perjudicado y a las posibilidades económicas del responsable, el periodo e importe de los plazos.

¹⁴ En el mismo sentido, González-Montes Sánchez (2013) ha puesto de relieve que «la multa es una consecuencia de la responsabilidad penal y no de una responsabilidad civil», a pesar de consistir en una «sanción pecuniaria». No constituye una «deuda civil» y no persigue «una finalidad indemnizatoria», por lo que no puede tener el mismo tratamiento como «responsabilidad pecuniaria» que la indemnización civil (pp. 63-65).

¹⁵ Al amparo del artículo 53 del CP, «[s]i el condenado no satisficiera, voluntariamente o por vía de apremio, la multa impuesta, quedará sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria de un día de privación de libertad por cada dos cuotas diarias no satisfechas» (apartado 1). Ahora bien, «[en los supuestos de multa proporcional los Jueces y Tribunales establecerán, según su prudente arbitrio, la

De otro lado, están quienes han asumido con total naturalidad que **las «multas» a las que se refiere el artículo 126 del CP son las «penas de multa»**. Así sucede con los tribunales, a la hora de aplicar los pagos del penado/responsable civil a las «responsabilidades pecuniarias» *ex delicto* del artículo 126 del CP¹⁶. Y la misma posición la defienden autores como Rosales Pedrero (7-8 de julio de 2016), para quienes no hay duda de que el citado precepto, al efectuar el orden de prelación de pagos, está incluyendo la «pena de multa» (p. 8)¹⁷. En fin, incluso el propio el TC, al analizar la constitucionalidad del artículo 111 del CP/1973¹⁸ (al que equivale el actual art. 126 CP), entendió que esa «multa» a la que llamaba en último lugar no era otra que la «pena pecuniaria»¹⁹.

3. Las responsabilidades pecuniarias asegurables: la pena de multa

3.1. Ideas previas: la prisión provisional

Antes de comenzar este epígrafe, deviene necesario hacer un apunte sobre la **prisión provisional**, pues no son pocas las ocasiones en las que se trae a colación cuando se estudia el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias, tanto para justificar la imposibilidad de asegurar la pena de multa, como para fundamentar lo contrario.

La doctrina constitucional ha determinado que la prisión provisional constituye una injerencia «legítima» del derecho fundamental a la libertad personal (art. 17.1 CE), compatible con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE), siempre y cuando persiga un fin constitucionalmente admisible, como lo es la necesidad «de garantizar el normal desarrollo del proceso penal en el que se adopta la medida, especialmente el de asegurar la presencia del imputado en el proceso» y «de evitar posibles obstrucciones a su normal desarrollo», a saber, la alteración o destrucción de las fuentes de prueba relevantes para el enjuiciamiento

responsabilidad personal subsidiaria que proceda, que no podrá exceder, en ningún caso, de un año de duración» (apartado 2).

¹⁶ Sentencia del TS de la Sala de lo Penal 1049/2011, de 18 de octubre, FD 6 (ECLI:ES:TS:2011:6982); Auto de la Audiencia Provincial (AP) de Castellón 159/2017, de 16 de marzo, FF.DD. 1 y 2 (ECLI:ES:APCS:2017:853A), y Auto de la AP de Barcelona 953/2019, de 14 de noviembre, FD 1 (ECLI:ES:APB:2019:10636A).

¹⁷ En la misma línea, Prats Canut y Marquès i Banqué (2008) han defendido que, aunque es cierto que cabe dar al concepto de multa otro contenido (aquellas responsabilidades pecuniarias adquiridas por el reo en el seno del proceso penal), «no parece esa la interpretación que en relación a dicha multa ha venido sosteniendo nuestra jurisprudencia, que por tal ha entendido la pena pecuniaria» (p. 3).

¹⁸ Artículo 111 del Decreto 3096/1973, de 14 de septiembre, texto refundido del Código Penal conforme a la Ley 44/1971, de 15 de noviembre.

¹⁹ Sentencia del TC 54/1986, de 7 de mayo, FJ 1 (ECLI:ES:TC:1986:54).

to, las posibles actuaciones contra bienes jurídicos de la víctima o la reiteración delictiva (art. 503 LECrim.)²⁰. Por tanto, aunque sea cuestionable que la prisión provisional no tenga carácter punitivo o no suponga una anticipación de la pena y también sean discutibles los supuestos en los que puede aplicarse²¹, las consideraciones que se van a exponer parten de esta declarada legitimidad constitucional que no hace sino conciliar los deberes estatales, de un lado, «de perseguir eficazmente el delito», y, de otro, «de asegurar el ámbito de libertad del ciudadano»²².

De los fines admitidos de la prisión provisional, son dos los que podrían trasladarse al aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias del eventual delito contra la Hacienda Pública. El primero se refiere a **la prevención de «las posibles actuaciones contra bienes jurídicos de la víctima»** (es decir, contra el patrimonio de la Hacienda Pública)²³. Eso sí, este fin sería trasladable exclusivamente respecto del aseguramiento de la deuda tributaria no liquidada en concepto de responsabilidad civil²⁴, pero no respecto de las sanciones (ya sean administrativas o penales), que no forman parte de ese bien jurídico protegido. Y ello porque la finalidad estas últimas:

no consiste en asegurar los derechos de contenido patrimonial que al Fisco acreedor corresponden dentro de una relación jurídica concreta, [...] sino en intimidar al contribuyente –tanto al infractor actual como a cualquier otro infractor en poten-

²⁰ Sentencia del TC 30/2019, de 28 de febrero, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2019:30).

²¹ A este respecto, Sánchez-Vera Gómez-Trelles (2012) ha sostenido que «la prisión provisional es, se quiera o no, pena, y, se quiera o no anticipada» (p. 142). Además, ha analizado los diferentes supuestos en los que se permite la prisión provisional poniendo de relieve que existen otras medidas menos dañosas para la libertad del encausado y ha concluido que el único motivo suficiente para decretarla sería el riesgo de fuga que «impediría llegar al final del proceso, es decir, a un resultado en el proceso» (pp. 46-54).

²² Auto del TC 177/2001, de 29 de junio, FJ 2 (ECLI:ES:TC:2001:177A).

²³ La víctima en las infracciones tributarias, ya sean administrativas o penales, es la Hacienda Pública como ente en el que se «personifica [...] la colectividad que aparece siempre en un primer plano, como víctima directa de la violación jurídica» (Sainz de Bujanda, 1968, p. 101). Y el bien jurídico protegido por la infracción tributaria y por el delito fiscal es el patrimonio de la Hacienda Pública, «concretado (si se prefiere esta adición) en la recaudación tributaria» (Martínez-Buján Pérez, 1998, p. 56).

²⁴ Como ha indicado el Consejo General del Poder Judicial (CGPJ):

la salvaguardia de la eventual responsabilidad civil derivada del delito que pretende el vigente artículo 81.[9] de la LGT resulta de todo punto lógica, ya que las medidas cautelares que pueda adoptar la Administración tributaria se anudan a la satisfacción del importe defraudado por el autor del hecho delictivo, dado que la deuda tributaria y los intereses devengados son los principales componentes de la responsabilidad civil a que se ha hecho mención.

Vid. el informe al anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude (CGPJ, 31 de mayo de 2012, p. 16).

cia– para que la conducta contraria al ordenamiento tributario no se reitere o no llegue a producirse (Sainz de Bujanda, 1968, p. 103)²⁵.

El segundo alude al fin de **asegurar el desarrollo normal del proceso**. A este respecto, si la ponderación de los intereses en juego ha llevado a considerar que una injerencia tan grave como la de la libertad personal es legítima para conjurar ciertos riesgos relevantes para el proceso «y, en su caso, para la ejecución del fallo»²⁶, resulta difícil justificar que la injerencia en los derechos patrimoniales del individuo como garantía «de la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial»²⁷, no lo sea. Cuestión distinta es que el aseguramiento de la pena de multa no pueda justificarse en tal objetivo, como veremos en las siguientes páginas.

Una vez hecha la anterior precisión, si asumimos la posición mayoritaria que entiende que la referencia que hace el artículo 126 del CP a las «multas» incluye también a la pena de multa, la duda que se plantea, entonces, es si puede asegurarse, al igual que sucede con el resto de las responsabilidades pecuniarias, a través de las medidas cautelares reales. A este respecto, la LECrim. recoge que, cuando del sumario resulten «indicios de criminalidad», el juez mandará «que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza»²⁸. En consecuencia, dado que este precepto hace referencia genérica a las «responsabilidades pecuniarias», no resultaría difícil afirmar que, en principio, está aludiendo tanto a las civiles como a las penales.

²⁵ En el mismo sentido, como ha distinguido Martínez Lago (2008), «el crédito tributario es un derecho subjetivo, un interés patrimonial jurídicamente protegido especialmente porque permite hacer efectivo el deber de solidaridad política, económica y social de sostenimiento de los gastos públicos por medio de un sistema tributario justo», mientras que la sanción tributaria es una «medida represiva» o «castigo» que se impone como elemento de prevención y retribución de actuaciones ilícitas y antijurídicas, que no protegen ni tutelan esencialmente «ese especial interés patrimonial de la Administración», sino que simplemente causan «un mal al sujeto que realizó una conducta infractor» (p. 2).

²⁶ Sentencias del TC 128/1995, de 26 de julio, FJ 3 (ECLI:ES:TC:1995:128), y 191/2004, de 2 de noviembre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2004:191).

²⁷ Sentencias del TC 259/2007, de 19 de diciembre, FJ 8 (ECLI:ES:TC:2007:259), y 218/1994, de 18 de julio, FJ 3 (ECLI:ES:TC:1994:218).

²⁸ La cuantía asegurada se fijará en el mismo auto y «no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias» (art. 589 LECrim.). Además, esta cuantía podrá ir variando en función de las circunstancias que se vayan manifestando en el proceso. Es decir, «si durante el curso del juicio sobrevienen motivos bastantes para creer que las responsabilidades pecuniarias que puedan exigirse excederán de la cantidad prefijada para asegurarlas» o si la cantidad asegurada «es superior a las responsabilidades pecuniarias» que podrían imponerse al procesado, el juez mandará ampliar o reducir la fianza o embargo por auto (arts. 611 y 612 LECrim.).

Ahora bien, como ya se ha señalado con anterioridad, este posicionamiento no es el único, pues la protección y defensa de los valores constitucionales en juego también permite entender, sin forzar el espíritu de la norma, que el aseguramiento de las «responsabilidades pecuniarias» solo puede alcanzar a aquellos conceptos dirigidos a la reparación del daño causado a la víctima del delito, pero en modo alguno puede extenderse a aquellos otros que, como las multas, no tienen una finalidad sanadora sino puramente punitiva o retributiva de la conducta realizada. Esto es, no persiguen la reparación de los efectos del delito sino el puro castigo de una conducta jurídicamente reprochable.

En este contexto, se va a tratar de dilucidar, en primer lugar, si de las disposiciones legales aplicables (concretamente, de la remisión que hace el art. 81.9 LGT al art. 126 CP) se deriva la posibilidad de asegurar también la pena de multa, para pasar a continuación, en caso de alcanzarse una respuesta positiva, a determinar si dicha habilitación legal se mantiene dentro de los límites constitucionalmente admisibles. Eso sí, ya en este momento es importante subrayar que, como es sabido, **la «multa»**, aunque sea una «sanción pecuniaria» (art. 50.1 CP), **tiene una «finalidad represiva, retributiva o de castigo»**²⁹, esto es, se dirige a «la disuasión en la realización de determinados comportamientos o el castigo de los mismos una vez producidos»³⁰. **En ningún caso puede tener, entonces, un fin contributivo** pues, en modo alguno, puede considerarse un instrumento de financiación del gasto público (aunque su importe, como es lógico, engrose el estado de ingresos de los presupuestos generales del Estado)³¹. Por esta razón, el artículo 53.4 del CP dispone textualmente que «[e]l cumplimiento de la responsabilidad subsidiaria extingue la obligación de pago de la multa, aunque mejore la situación económica del penado».

3.2. El controvertido aseguramiento de la pena de multa

Tanto en la jurisprudencia como en la doctrina se ha producido una falta de consenso acerca de la inclusión de la pena de multa dentro de las responsabilidades pecuniarias asegurables a través de las medidas cautelares reales de los artículos 589 y siguientes de la LECrim. Tanto es así que pueden apreciarse tres posturas diferentes.

La primera, mayoritariamente asumida por los tribunales y por la doctrina científica, considera que **la adopción de la medida cautelar puede comprender** no solo el impor-

²⁹ Sentencias del TC 239/1988, de 14 de diciembre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1988:239); 44/2005, de 28 de febrero, FJ 2 (ECLI:TC:2005:44), y 215/2016, de 15 de diciembre, FJ 8 (ECLI:ES:TC:2016:215).

³⁰ Sentencia del TC 17/2013, de 31 de enero, FJ 15 (ECLI:ES:TC:2013:17).

³¹ En los presupuestos generales del Estado para el año 2021 consta, entre los ingresos del Estado, la cantidad de 1.432.615.760 euros en concepto de «recargos y multas» (Sección 98; Servicio 01; Económica 391), cuya principal fuente son las multas de tráfico.

te calculable de la responsabilidad civil, sino **también el de la pena de multa que eventualmente pudiera llegar a imponerse**. En este sentido, se entiende que la duración de los procedimientos supone un «lapso de tiempo indeterminado en el cual y, por distintas circunstancias, se puede poner en peligro el éxito del proceso». Por ello, y para garantizar la eficaz aplicación del *ius puniendi*, «se arbitran una serie de precauciones como pueden ser las medidas cautelares reales», que pretenden asegurar «la ejecución de los pronunciamientos patrimoniales que pudieran producirse en el ámbito del proceso», tanto respecto de «la restitución de la cosa, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios» como de «la condena al pago de posibles multas y la condena en costas»³². En esta línea, Magariños Yáñez (2015) ha defendido que no estaríamos ante:

un cumplimiento anticipado de una pena aún no impuesta, sino de la atribución de facultades al órgano jurisdiccional para que no se vea obligado a la actitud pasiva ante comportamientos que directamente buscan generar una situación de imposibilidad de cumplimiento en el momento en el que esta sea ejecutable.

Por tanto, «la responsabilidad pecuniaria que puede garantizarse en un procedimiento penal incluye la pena de multa» (p. 2)³³.

La interpretación opuesta se sustenta en que el concepto de «responsabilidades pecuniarias» al que alude *in genere* el artículo 589 de la LECrim. **no es, «en ningún modo extrapolable a la pena pecuniaria»**, debido a que «la pena» (también la pecuniaria) «es una sanción que se impone al autor responsable de un hecho delictivo por haber infringido la norma penal», mientras que la responsabilidad civil es «una obligación nacida por la infracción del principio "*neminem laedere*", esto es, de la lesión de bienes jurídicos evaluable económicamente». Además, de la misma manera que:

en un Estado de Derecho no puede asegurarse el cumplimiento anticipado o «*ad cautelam*» de una pena privativa de libertad que presuntamente pudiera imponerse al acusado de un delito en caso de recaer sentencia condenatoria (piénsese simplemente en las condiciones que justifican la prisión provisional y los fines exclusivos que de modo excepcional la legitiman), no puede tampoco obligarse a

³² Auto de la AP de Cádiz 121/2013, de 26 de marzo, RJ 1 (ECLI:ES:APCA:2013:26A); Auto de la Audiencia Nacional (AN) 58/2016, de 19 de febrero, RJ único (ECLI:ES:AN:2016:31A); Auto de la AP de Guadalajara 119/2017, de 23 de marzo, RJ 2 (ECLI:ES:APGU:2017:103 A), y Auto de la AP de Las Palmas de Gran Canaria 346/2019, de 16 de mayo, RJ 1 (ECLI:ES:APGC:2019:435A).

³³ En el mismo sentido, Rosales Pedrero (7-8 de julio de 2016) ha puesto de relieve que, aunque «el término genérico de responsabilidades pecuniarias puede dar lugar a dudas sobre la extensión del mismo», abarca también «las posibles cantidades que estén previstas como sanción de multa por el ilícito penal del que dimana el sumario» (p. 7).

prestar fianza, bajo la amenaza legal de trabar sus bienes, para que, en caso de resultar condenado a pena pecuniaria, dicha pena pueda ser cumplida³⁴.

Desde la misma perspectiva, Choclán Montalvo (2013) ha entendido que la necesidad de afianzar la posible «responsabilidad pecuniaria» resultante del pleito solo podrá comprender la responsabilidad civil «pero no a una eventual pena de multa, que no puede imponerse anticipadamente, con grave e irreversible lesión del derecho a la presunción de inocencia, como si fuera posible una ejecución provisional de la pena» (p. 426).

En fin, una tercera posición, más ecléctica, es la mantenida por algunos tribunales, que entienden que efectivamente pueden afianzarse las eventuales penas de multa porque estas últimas se engloban «en el concepto más amplio de responsabilidades pecuniarias». No obstante, matizan que **«la finalidad pretendida con el aseguramiento de responsabilidades civiles en beneficio de la víctima perjudicada tiene una significación mucho más relevante que el aseguramiento del abono de hipotéticas multas»**, como resulta del artículo 13 de la LECrim. «que establece como primeras medidas a adoptar por el Juez Instructor la de proteger a los ofendidos o perjudicados por el delito y nada dice de asegurar el pago de multas futuras»³⁵. Por tanto, es «razonable que al inicio de la investigación no se tenga en cuenta el importe de una eventual pena de multa para determinar la fianza»³⁶.

En suma, de todo lo expuesto hasta ahora se desprende que, según la posición mayoritaria, las responsabilidades pecuniarias asegurables a través de las medidas cautelares reales, como garantía de la ejecución de los pronunciamientos patrimoniales que pudieran producirse en el ámbito del proceso, se extienden a la pena de multa.

3.3. La garantía del cumplimiento de la pena de multa: la responsabilidad personal subsidiaria

Las responsabilidades pecuniarias que se puedan derivar del proceso son asegurables por parte del juez (art. 589 LECrim.) siempre que existan indicios de criminalidad. Es imprescindible para ello que pueda atribuirse el hecho ilícito a la persona afectada por la medida cautelar de forma indiciaria, verosímil, racional y fundamentada (*fumus boni iuris*)³⁷; y que

³⁴ Autos de la AP de Barcelona 253/2002, de 4 de julio, RJ 6 (ECLI:ES:APB:2002:1387A); 731/2008, de 4 de noviembre, RJ 1 (ECLI:ES:APB:2008:6961A); 429/2009, de 15 de junio, RJ 1 (ECLI:ES:APB:2009:5181A), y 614/2009, de 21 de septiembre, RJ 2 (ECLI:ES:APB:2009:6450A).

³⁵ Auto de la AP de Palma de Mallorca 394/2015, de 27 de julio, RJ 1 (ECLI:ES:APIB:2015:21A).

³⁶ Autos de la AP de Guadalajara 127/2017, de 28 de marzo, FD 2 (ECLI:ES:APGU:2017:195A), y 129/2017, de 28 de marzo, FD 2 (ECLI:ES:APGU:2017:112A).

³⁷ Sentencia del TS de la Sala de lo Penal 578/2012, de 26 de junio, FD 2 (ECLI:ES:TS:2012:5698).

la medida tenga como objetivo «asegurar que la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil», evitándose así «que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia» (*periculum in mora*)³⁸. De este modo, la justificación de la aplicación de la medida cautelar real, también sobre la pena de multa, residiría en el objetivo declarado de asegurar la efectividad de un futuro fallo condenatorio.

Es importante recordar que el artículo 53 del CP, incluido en la sección dedicada a «la pena de multa», establece que **si el condenado no satisficiera la multa impuesta «quedaría sujeto a una responsabilidad personal subsidiaria»**, consistente en una pena privativa de libertad³⁹, que podrá cumplirse también mediante trabajos en beneficio de la comunidad⁴⁰. Por lo tanto, en los supuestos en los que el condenado no satisfaga la multa impuesta «voluntariamente o por vía de apremio», quedará sometido a una responsabilidad personal subsidiaria (art. 53.1 CP)⁴¹, que, en el caso de la multa proporcional, no podrá exceder «de un año de duración» (art. 53.2 CP). De esta manera, como han indicado Roca Agapito (2007, p. 292) y Córdoba Roda y García Arán (2011, p. 542), cuando un sujeto comete un hecho castigado con multa, se le está conminando con dos penas a la vez: una principal, la multa, y otra autónoma y subsidiaria, la responsabilidad personal subsidiaria, que será solamente aplicable cuando no lo sea la pena principal. Esta responsabilidad personal subsidiaria es, según el TC, una «previsión del incumplimiento o inejecución de una pena» sin la cual «carecería de eficacia la norma punitiva de carácter patrimonial». Mediante la misma, se procura «un fin constitucionalmente inobjetable» como lo es que no quede «sin sanción» una determinada transgresión del ordenamiento penal» por la circunstancia «de que la pena establecida pueda resultar inefectiva sobre algunos de los responsables del ilícito»⁴². Una vez cumplida dicha responsabilidad, se «extingue la obligación de pago de la multa, aunque mejore la situación económica del penado» (art. 53.4 CP).

Ahora bien, el legislador ha establecido un límite a la responsabilidad personal subsidiaria, que no puede imponerse «a los condenados a pena privativa de libertad superior a cinco años» (art. 53.3 CP). Este límite de cinco años opera respecto de «la pena privativa de libertad y pecuniaria, conjuntamente previstas por la comisión de un delito», pero no

³⁸ Sentencia del TS de la Sala de lo Penal, recurso número 3266/2010, de 24 de marzo de 2011, FD 2 (ECLI:ES:TS:2011:1718).

³⁹ En efecto, el artículo 35 del CP recoge que «[s]on penas privativas de libertad la prisión permanente revisable, la prisión, la localización permanente y la responsabilidad personal subsidiaria por impago de multa».

⁴⁰ Según el artículo 53.2 del CP «[t]ambién podrá el Juez o Tribunal acordar, previa conformidad del penado, que se cumpla mediante trabajos en beneficio de la comunidad».

⁴¹ A este respecto, Mapelli Caffarena (2000) ha puesto de relieve que «la conversión de la multa impagada en responsabilidad personal subsidiaria es de carácter obligatorio». Se trata de una «operación original» dirigida exclusivamente a evitar que la multa «pueda quedar sin cumplirse», de modo que «no es potestativa» (pp. 71 y 86).

⁴² Sentencias del TC 19/1988, de 16 de febrero, FF.JJ. 4 y 8 (ECLI:ES:TC:1988:19); 234/2007, de 5 de noviembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2007:234), y 68/2011, de 16 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2011:68).

respecto de «la suma de las penas privativas de libertad impuestas por distintos delitos en una misma sentencia para alcanzar este tope»⁴³ porque cada «pena es independiente»⁴⁴. De lo anterior resulta que, en los delitos contra la Hacienda Pública castigados con una pena de prisión que, junto con la eventual responsabilidad personal subsidiaria, sean inferiores a los cinco años, el impago de las multas recogidas en los artículos 305.1 y 305 bis.1 del CP conllevará la imposición de la responsabilidad personal subsidiaria. En el resto de los supuestos en los que la pena de prisión, junto con la eventual responsabilidad personal subsidiaria, supere el límite de cinco años, no cabrá esta pena subsidiaria en caso de impago de la multa. Esta aclaración es importante porque es la que determinará los casos en los que el aseguramiento de la pena de multa estaría justificado y aquellos en los que no.

En efecto, en los casos en los que el impago de la pena de multa por delito contra la Hacienda Pública conlleve la imposición de la responsabilidad personal subsidiaria (art. 53 CP), no cabría el aseguramiento cautelar de la misma (art. 589 LECrim.). Ello se debe a que si la finalidad de la responsabilidad personal subsidiaria es precisamente que el delito «no quede sin sanción»⁴⁵, no existe riesgo alguno de que la resolución definitiva que recaiga en el proceso quede desprovista de eficacia, ya sea por el peligro de infructuosidad o por la demora del proceso (*periculum in mora*). En consecuencia, la adopción de la medida cautelar no podría ser considerada legítima por la falta de concurrencia de uno de los presupuestos esenciales para su adopción⁴⁶.

En sentido contrario, en los supuestos en los que, en caso de impago de la pena de multa por delito contra la Hacienda Pública, no quepa la imposición de la responsabilidad personal subsidiaria (porque superaría el límite total de cinco años de pena privativa de libertad), sí podría justificarse el aseguramiento cautelar de la multa (art. 589 LECrim.). Efectivamente, en estas circunstancias, concurriría tanto el presupuesto del *periculum in mora*, por existir un riesgo de que la resolución definitiva resultante del proceso fuese inefectiva, como el objetivo constitucionalmente legítimo de que el impago de la pena de multa no deje «sin sanción [...] una determinada transgresión del ordenamiento penal»⁴⁷.

⁴³ Sentencia del TS de la Sala de lo Penal 369/2020, de 3 de julio, FJ 7 (ECLI:ES:TS:2020:2490).

⁴⁴ Según el Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda del TS de 1 de marzo de 2005, relativo, entre otros, al «cómputo de la pena privativa de libertad a los efectos de la responsabilidad personal subsidiaria por impago de multa», en caso de penas de prisión distintas, cada pena es independiente siempre y no se suman a los efectos del artículo 53.3 del CP. Además, «la responsabilidad personal subsidiaria de la pena de multa debe sumarse a la pena privativa de libertad a los efectos del límite del art. 53.3 CP».

⁴⁵ Por todas, Sentencia del TC 68/2011, de 16 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2011:68).

⁴⁶ De no existir el peligro de que la sentencia que se dicte no se pueda cumplir, la adopción de la medida cautelar no podría ser considerada legítima «por más que existieran unos serios y vehementes indicios racionales de criminalidad» (Moreno Catena, 2012, p. 1.106).

⁴⁷ Por todas, Sentencia del TC 68/2011, de 16 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2011:68).

Este ha sido el razonamiento del Juzgado de Primera Instancia número 5 de Arrecife que, en su Auto 13/2015, de 20 de julio (procedimiento núm. 1/2014), ha considerado que, dado que el artículo 53.3 del CP recoge que la responsabilidad personal subsidiaria no es aplicable a los condenados a penas privativas de libertad superior a cinco años, de cara a asegurar las responsabilidades pecuniarias, deben «tenerse en cuenta las penas solicitadas», siendo innecesaria la imposición de esta medida en aquellos casos en los que «no se solicita contra ellos pena que exceda de los cinco años de privación de libertad (computada en suma la responsabilidad penal subsidiaria en caso de impago), habida cuenta de las alternativas contempladas en el artículo 53 del Código Penal» (RJ 3). Sin embargo, el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Madrid ha considerado que el sistema de privación de libertad previsto para los casos de impago de la multa no conlleva que no quepa asegurar esta última puesto que «el artículo 589 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal alude a la precisión de asegurar todas las responsabilidades pecuniarias, mediante la fianza y el embargo de bienes» y porque «la norma prevista en el artículo 53 del Código Penal, ni altera la condición de pena principal que la multa tiene, ni permite el ejercicio de un supuesto derecho de opción por parte del encausado ni, mucho menos, por parte del funcionario judicial»⁴⁸. A este respecto, no cabe duda de que el artículo 53 del CP, aunque no altera el carácter de pena principal de la multa, no da cabida a un derecho de opción de ningún tipo puesto que «antes de imponer la responsabilidad personal subsidiaria correspondiente, en el caso de que el condenado no quiera pagar la multa voluntariamente, habrá que intentar ejecutar la pena de multa por vía de apremio» (Roca Agapito, 2007, p. 25).

Según lo que antecede, el pretendido fin de asegurar de forma anticipada la futura ejecución de la pena de multa eventualmente exigible (mediante la adopción de una garantía real sobre el patrimonio del investigado) perdería toda su razón de ser en aquellos casos en los que se active la «responsabilidad personal subsidiaria», al haber previsto la propia norma legal una forma personal de ejecución para el caso de incumplimiento. De esta manera, la conducta delictiva no quedaría desprovista de sanción penal. Existiendo, entonces, un instrumento legal (de naturaleza personal) dirigido a garantizar el cumplimiento de la pena de multa, no parece muy lógico admitir que sobre esa misma «responsabilidad pecuniaria» pueda aplicarse también otra garantía anticipada (de naturaleza real), salvo que aceptemos la prevalencia de su efecto recaudador (de instrumento al servicio de la financiación del Estado) sobre su finalidad retributiva o de castigo. Y no debemos olvidar que la pena de multa (como todas las penas)⁴⁹ tiene una doble finalidad: retributiva (irrogar un «mal añadido» por

⁴⁸ Auto del TSJ de la Sala de lo Civil y Penal de Madrid 46/2010, de 26 de mayo, FD 3 (ECLI:ES:TSJM:2010:1955A).

⁴⁹ A través de la pena, «la sociedad se defiende contra los hechos que le causan daño, o que amenazan el orden en que está establecida para impedir que esos actos se cometan o se repitan», importando poco que «el acto prohibido por la ley cause o no un perjuicio a un particular; es la sociedad quien castiga con abstracción del daño individual» (González-Alegre Bernardo, 1959, D-220).

la infracción cometida)⁵⁰ y preventiva (evitar o disuadir de la futura comisión de delitos mediante la amenaza de la imposición de una pena)⁵¹.

En definitiva, la respuesta a la controversia sobre la posibilidad o no de asegurar la pena de multa residiría en la lectura conjunta del artículo 589 de la LECrim. (aseguramiento de responsabilidades pecuniarias) con el artículo 53 del CP (responsabilidad personal subsidiaria). De ello resulta que sería justificable el aseguramiento cautelar de las penas de multa únicamente cuando no diesen lugar a la responsabilidad personal subsidiaria en caso de impago.

4. El aseguramiento de la pena de multa como instrumento al servicio de la recaudación

El legislador ha justificado, en la exposición de motivos de la Ley 7/2012, la adopción de las medidas cautelares del artículo 81.9 de la LGT en la consecución de dos objetivos: «la lucha contra el fraude más agravado» y «el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada». No cabe duda de que la «lucha contra el fraude fiscal» es «un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria»⁵², cuya dejación supondría «la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos (art. 31.1 CE)»⁵³. Y también ha de aceptarse como fin constitucionalmente válido el de la congelación del patrimonio del investigado de cara a asegurar las futuras responsabilidades pecuniarias derivadas de la sentencia que ponga fin al proceso penal (entre ellas, la pena de multa). Y ello porque «el derecho a la tutela judicial reconocido en el art. 24.1 CE no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso». La tutela cautelar responde, pues, «a la necesidad de asegurar, en su caso, la efectividad del pronunciamiento futuro del órgano judicial»⁵⁴.

⁵⁰ Sentencia del TC 185/2016, de 3 de noviembre, FJ 13 (ECLI:ES:TC:2016:185).

⁵¹ Efectivamente, los fines que justifican la imposición de las penas principales previstas para cada uno de los distintos delitos son «los de prevención general, positiva y negativa, los de prevención especial y los de retribución». *Vid.* Sentencia del TC 60/2010, de 7 de octubre, FJ 14 (ECLI:ES:TC:2010:60).

⁵² Sentencias del TC 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2004:255), y 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2005:233); Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de marzo de 2018, asunto *Luca Menci*, C-524/15, §§ 44-45 (ECLI:EU:C:2018:197), y Sentencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) de 25 de febrero de 1993, asunto *Crémieux c. Francia*, demanda número 11471/85, §§ 39-41 (ECLI:CE:ECHR:1993:0225JUD001147185).

⁵³ Sentencia del TC 73/2017, de 8 de junio, FJ 5 c) (ECLI:ES:TC:2017:73).

⁵⁴ Sentencia del TC 259/2007, de 19 de diciembre, FJ 8 (ECLI:ES:TC:2007:259).

Teniendo en cuenta que el «*periculum in mora* debe integrarse con la consecución de fines constitucionalmente legítimos y congruentes con la naturaleza de la medida»⁵⁵, el aseguramiento cautelar solo puede tener como objetivo que los efectos retributivos y preventivos de la pena de multa impuesta en el pronunciamiento judicial no queden desprovistos de eficacia⁵⁶. No obstante, el aseguramiento cautelar de la pena de multa, sin tener en cuenta la responsabilidad personal subsidiaria del artículo 53 del CP, difícilmente podría perseguir esta última finalidad. Ello se debe a que, aun en caso de insolvencia, el condenado por delito contra la Hacienda Pública deberá cumplir con la pena de un modo (pecuniario) u otro (pena privativa de libertad o trabajos en beneficio de la comunidad). De este modo, en la medida en que la responsabilidad personal subsidiaria conserva «en distinta forma el mismo componente aflictivo de la pena inicialmente impuesta» (Manzanares Samaniego, 2016, p. 492), el fin punitivo y preventivo de la pena no quedaría desprovisto de eficacia, lo que sí quedaría desprovisto de eficacia es el cobro de la multa⁵⁷.

Según lo que antecede, la posibilidad de asegurar la pena de multa, en todo caso, solo podría justificarse en motivos recaudatorios. Así parece haberlo admitido el propio CGPJ (31 de mayo de 2012, p. 17), al señalar que, aunque:

a primera vista, podría parecer excesivo garantizar mediante la adopción de medidas cautelares el pago de la multa, pues tal pena no se incardina dentro de la responsabilidad civil [...], la inclusión de la multa dentro de las partidas susceptibles de ser garantizadas por las medidas cautelares que el artículo 81.[9] de la LGT habilita a imponer, ha de ser considerada como **una medida eficaz para asegurar el pago efectivo de dicha pena, que también forma parte de los recursos de que se nutre el Tesoro Público**.

Como se ha señalado con anterioridad, no hay duda de que la pena de multa es una fuente de ingresos del Tesoro Público⁵⁸. Ahora bien, nutrir las arcas del Estado no es la finalidad

⁵⁵ Sentencia del TC 62/1996, de 15 de abril, FJ 5 (ECLI:ES:TC:1996:62).

⁵⁶ La naturaleza estrictamente cautelar de estas medidas supone que «deben ser adoptadas con la única finalidad de hacer efectiva la tutela judicial que pueda acordarse en la sentencia, de forma que esta no se vea impedida o dificultada por situaciones producidas durante la pendencia del proceso penal» (De Porres Ortiz de Urbina, 2007, p. 553).

⁵⁷ Como ha puesto de relieve González-Montes Sánchez (2013), «mediante la pena de multa –que es consecuencia de una responsabilidad penal declarada– no se persigue una finalidad *recaudadora* ni tampoco *indemnizatoria*». Por tanto, «no es esencial al cumplimiento de esta pena, ni a la finalidad que mediante ella se persigue, el que se realice únicamente mediante una aportación dineraria» y, lo que es más relevante, existen «medidas alternativas para cumplirla como la responsabilidad personal subsidiaria» (p. 71).

⁵⁸ El artículo 13.1 del Real Decreto 467/2006, de 21 de abril, por el que se regulan los depósitos y consignaciones judiciales en metálico, de efectos o valores, dedicado a las «Transferencias al Tesoro Público»

perseguida ni por la medida cautelar real, ni por la pena de multa. En consecuencia, aunque «desde un punto de vista estrictamente económico, la multa es un medio punitivo muy rentable» porque no solamente evita «los gastos verdaderamente cuantiosos que comporta la prisión», sino que «es una fuente de ingresos», no se puede perder de vista que la «multa se impone para producir un daño en el patrimonio del condenado, pero no para aumentar los ingresos del Estado» o se estaría convirtiendo en «un instrumento de política financiera, en vez de un instrumento destinado exclusivamente a fines político-criminales» (Roca Agapito, 2007, p. 268).

En resumidas cuentas, se podría considerar que el objetivo recaudatorio del aseguramiento de la pena de multa no es un fin «legítimo» y «congruente»⁵⁹ de una medida cautelar que «presenta una relevancia y trascendencia propias en cuanto tiene una incidencia directa e inmediata en los derechos e intereses legítimos del afectado y puede causar la pérdida irreversible de tales derechos e intereses»⁶⁰.

5. La potestad de aseguramiento de la Administración tributaria a la luz del principio de reserva jurisdiccional

5.1. La exclusividad jurisdiccional en la protección cautelar

El principio de reserva jurisdiccional, consagrado en el artículo 117.3 de la CE⁶¹, atribuye «con carácter exclusivo» a los «jueces y tribunales el ejercicio de la función jurisdiccional»⁶², dentro de la cual se encuentra la potestad jurisdiccional de adopción de medidas cautelares⁶³. En efecto, la «tutela judicial» no es tal sin medidas cautelares adecuadas «que aseguren el efectivo cumplimiento de la resolución definitiva que recaiga en el proceso»⁶⁴. Sin este principio de reserva jurisdiccional, «todo el edificio constitucio-

dispone que «[e]l importe de las multas y demás pagos que deban efectuarse a favor de la Administración General del Estado y sus organismos autónomos se ingresará en la Cuenta de Depósitos y Consignaciones del órgano correspondiente».

⁵⁹ Sentencia del TC 62/1996, de 15 de abril, FJ 5 (ECLI:ES:TC:1996:62).

⁶⁰ Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2020:141).

⁶¹ Este precepto dispone que: «[e]l ejercicio de la potestad jurisdiccional en todo tipo de procesos, juzgando y haciendo ejecutar lo juzgado, corresponde exclusivamente a los Juzgados y Tribunales determinados por las leyes, según las normas de competencia y procedimiento que las mismas establezcan».

⁶² Sentencia del TC 147/2020, de 19 de octubre, FJ 6 (ECLI:ES:TC:2020:147).

⁶³ El artículo 5 de la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, recoge, entre las «clases de tutela jurisdiccional», «la adopción de medidas cautelares y cualquier otra clase de tutela que esté expresamente prevista por la ley».

⁶⁴ Sentencia del TC 14/1992, de 10 de febrero, FJ 7 (ECLI:ES:TC:1992:14). Se trata de medidas que «carecen de una finalidad en sí mismas, al estar preordenadas al pronunciamiento de una posterior

nal de garantías de la Justicia podría llegar a ser demolido con el sencillo expediente de atribuir funciones jurisdiccionales a órganos carentes de las garantías [...] de que está rodeada la independencia de los órganos jurisdiccionales», es decir, a órganos que no cumplen con la nota característica de la jurisdicción: el «desinterés objetivo» o «que el aplicador del Derecho no trascienda a los intereses públicos o privados en juego, sino que le resulten ajenos» (Díez-Picazo Giménez, 2018, pp. 648 y 664).

El artículo 81.9 de la LGT ha establecido la posibilidad de que sea la Administración tributaria la que asegure la pena de multa⁶⁵, por su propia autoridad, en un momento procesal en el que ya se habrá formalizado la denuncia o querrela⁶⁶. Con esta previsión, el legislador estaría incurriendo en aquello en lo que, precisamente, el principio de reserva jurisdiccional pretende evitar: otorgar la potestad jurisdiccional (en este caso, de adopción de una medida cautelar penal) a un órgano no jurisdiccional (la Administración tributaria), cuyo interés, como es sabido, no resulta ajeno a los intereses en juego en el proceso penal (por delito contra la Hacienda Pública)⁶⁷.

La anterior atribución legal se estaría apartando de la doctrina constitucional que ha venido sosteniendo, de un lado, que **«corresponde a los órganos judiciales, en el ejercicio de las facultades ponderativas, inherentes a su propia jurisdicción»**, apreciar si existe «algún indicio racional de criminalidad» sobre el que fundamentar un determinado estatus e «imputación suficiente **para justificar la adopción de medidas cautelares** de importancia dentro del proceso penal»⁶⁸. Y, de otro, que:

una vez que el legislador ha **decidido que unos hechos merecen ser el presupuesto fáctico de una infracción penal y configura una infracción penal en torno a ellos [...] solo los órganos judiciales integrados en la jurisdicción penal**

resolución principal» (Yáñez Velasco, 2016, p. 531), de manera que se inscriben dentro «de un proceso penal abierto» o cuya apertura va a ser «inmediata», no pudiendo ser «acordadas más que por el juez que lo esté instruyendo, de modo que no tienen acomodo en otra sede procesal» (Moreno Catena, 2012, p. 1.096).

⁶⁵ Cuando, como ha sostenido González Pastrana (1995), las medidas cautelares «que en cierta medida anticipan los efectos de la pena, únicamente pueden ser adoptadas por el juez ordinario, que ha de ser el de la jurisdicción penal competente y a través del procedimiento preestablecido» (p. 162).

⁶⁶ Para Sánchez Pedroche (2012), esto supone «una genuina invasión de las competencias judiciales por la Administración» puesto que «si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto» (p. 8).

⁶⁷ El artículo 81.9 de la LGT la convierte, como han indicado Moreno Catena (2014, p. 3) y Martín Queralt (2020a, p. 3) en «juez y parte» en el proceso penal.

⁶⁸ Sentencia del TC 66/1989, de 17 de abril, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1989:66).

son órganos constitucionalmente determinados para **conocer de dicha infracción** y ejercer la potestad punitiva estatal.

De esta manera, «cuando el hecho reúne los elementos para ser calificado de infracción penal, la Administración **no puede conocer**, a efectos de su sanción, **ni del hecho en su conjunto ni de fragmentos del mismo**, y por ello ha de paralizar el procedimiento hasta que los órganos judiciales penales se pronuncien sobre la cuestión»⁶⁹. No dejaría de ser paradójico que se aceptase, desde el punto de vista constitucional, que, en un momento procesal en el que la Administración tributaria no puede conocer «del hecho en su conjunto ni fragmentos del mismo» de cara a la imposición de una eventual sanción «administrativa», sin embargo, pudiese hacerlo para asegurar la cuantía de una potencial sanción «penal».

No cabe duda entonces de que aquella disposición legal soslaya el «régimen general de adopción de las medidas cautelares de naturaleza real en el marco de los procesos penales como función exclusiva del orden jurisdiccional penal (título IX del libro II LECrim.)»⁷⁰. En efecto, constituye una «**alteración**» o «**sustracción**» de «**la tradicional exclusividad jurisdiccional en la adopción de medidas cautelares de cualquier naturaleza en el proceso penal**» en favor de la Administración tributaria⁷¹, que ha quedado sometida (*ex* Leyes 7/2012 y 34/2015) a un control *a posteriori* por parte de los órganos judiciales a los efectos de su levantamiento o de su conversión en «jurisdiccional»⁷²; revisión judicial póstuma cuya finalidad es, como ha señalado el propio TC, la de «**garantizar de manera inmediata el control del orden jurisdiccional penal sobre cualquier pretensión deducida respecto de las medidas cautelares adoptadas por la Agencia Tributaria [...]** una vez que se hubiera dado comienzo a dicho proceso penal»⁷³.

⁶⁹ Sentencia del TC 2/2003, de 16 de enero, FJ 9 (ECLI:ES:TC:2003:2).

⁷⁰ Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2020:141). En este asunto, el TC ha analizado el artículo 81.9 de la LGT desde la perspectiva del derecho de acceso a la jurisdicción ante la ausencia de control judicial sobre las medidas cautelares controvertidas. Fue esta ausencia del control judicial la que determinó la vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva. No se ha pronunciado todavía sobre la posible inconstitucionalidad de la «sustracción» de esta competencia jurisdiccional en favor de la Administración tributaria.

⁷¹ Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2020:141). Para Martín Queralt (2020b), es clara «la reticencia con la que el TC admite la atribución a la Administración Tributaria de la competencia para adoptar medidas cautelares una vez incoado el proceso penal» (p. 2). Desde esta perspectiva, se está, como ha indicado Uriol Egido (2016), ante «una intromisión en la potestad jurisdiccional contenida en el art. 589 LECRIM» (p. 120).

⁷² La medida cautelar adoptada por el órgano competente de la Administración tributaria se notifica al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantiene hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento (art. 81.9 LGT). Una vez iniciado el proceso penal, el juez de instrucción ha de decidir sobre «las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 LGT» (art. 614 bis LECrim.).

⁷³ Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2020:141).

Existiendo una previsión legal habilitante (art. 81.9 LGT) y estando garantizado el control judicial de la medida cautelar adoptada en sede administrativa (aunque lo sea *a posteriori*)⁷⁴, el interrogante que se plantea es si, como ha sucedido en otros ámbitos, la alteración del principio de exclusividad jurisdiccional puede o no ser considerada como una opción válida desde el punto de vista constitucional. Pues bien, es cierto que, de la doctrina constitucional relativa al principio de exclusividad de jueces y magistrados en el ejercicio de la potestad jurisdiccional, «no puede inferirse la existencia de una correlativa prohibición impuesta al legislador, por la que se condicione su libertad de configuración para elegir el nivel de densidad normativa con que pretende regular una determinada materia», correspondiéndole solo a él determinar «las normas relativas a la competencia jurisdiccional»⁷⁵. Pero igual de cierto es que esa «libertad de configuración normativa» del legislador se refiere, exclusivamente, al contenido, alcance y límites de esa «potestad jurisdiccional» de los «juzgados y tribunales» (art. 117.3 CE), pero no, en modo alguno, a su traslado o delegación en órganos no jurisdiccionales⁷⁶.

De lo señalado anteriormente podría parecer, a primera vista, que se está ante una opción constitucionalmente válida (por la existencia de una habilitación legal y de un control judicial *a posteriori*). Sin embargo, es importante no perder de vista que la atribución a la Administración tributaria de la competencia para adoptar una medida cautelar propia de

⁷⁴ Sentencia del TC 129/1995, de 11 de septiembre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:1995:129). Como señalaría luego la Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre (ECLI:ES:TS:2020:141), la finalidad perseguida por el artículo 81.9 de la LGT (en la redacción dada por las Leyes 7/2012 y 34/2015) es:

por un lado, sustraer la competencia de adopción y ejecución de las medidas cautelares en los procesos penales por delitos contra la hacienda pública al orden jurisdiccional penal en favor de la administración tributaria y, por otro, en atención a que esas medidas lo son en garantía de eventuales responsabilidades pecuniarias que se deriven de la comisión de un ilícito penal, garantizar de manera inmediata el control último por parte de los órganos judiciales penales sobre la adopción, mantenimiento y modificación de dichas medidas cautelares (FJ 4);

Y ese control judicial:

se extiende a (i) cualquier medida cautelar del art. 81 LGT y no solo a las del art. 81.[9] LGT –incluyendo, por tanto, las adoptadas con anterioridad a la propia iniciación del proceso penal–; y (ii) en coherencia con ello, a cualquier pretensión sobre dichas medidas cautelares incluyendo, por tanto, las de modificación o levantamiento de cualquiera de las medidas del art. 81, con independencia de que no sean las del art. 81.[9] LGT (FJ 4).

⁷⁵ Sentencias del TC 140/2018, de 20 de diciembre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2018:140); y 149/2020, de 22 de octubre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2020:149).

⁷⁶ De hecho, el TEDH ha entendido que el aseguramiento de las multas puede ser considerado proporcionado en la medida en que la determinación de la cuantía de la fianza sea llevada a cabo por el «juez de instrucción» de manera «particularmente motivada» y «a la luz del resultado de las investigaciones, de los hechos alegados, el alcance de los eventuales delitos y sobre la base de los medios de la demandante», debiendo existir, además, «garantías procesales suficientes» (medios de impugnación de la decisión). *Vid.* Sentencia del TEDH de 29 de noviembre de 2016, asunto *UBS AG c. Francia*, demanda número 29778/15, § 19 (ECLI:CE:ECHR:2016:1129DEC002977815).

un proceso penal, sustrayendo la decisión primera (aunque no la última)⁷⁷ al órgano judicial (que es el único que puede y debe ponderar su oportunidad e intensidad), podría incidir en el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley⁷⁸, que ha de ser garantizado «en cada estadio del desarrollo de la pretensión punitiva e incluso antes de que el mismo proceso penal comience»⁷⁹. Es indudable que nos encontramos ante una medida de carácter «penal» (aunque sea anticipada y cautelar) que debería ser adoptada por el juez predeterminado por la ley (art. 24.2 CE), dotado de la garantía de imparcialidad (art. 24.2 CE), en el seno del proceso debido (art. 24.1 CE), con observancia de todas las garantías constitucionales que permitan el derecho de defensa del investigado (art. 24.2 CE) y que finalice con una resolución fundada en derecho (art. 24.1 CE)⁸⁰. Con ello, simplemente, se trataría de garantizar que la decisión es adoptada, no solo conforme al ordenamiento jurídico, sino por un tercero ajeno a los intereses en litigio.

5.2. La atribución de la potestad de aseguramiento a la Administración tributaria en el seno del proceso penal

Según constante doctrina constitucional, por mandato expreso de la Constitución, cualquier afectación en el ámbito de los derechos fundamentales «ora incida directamente

⁷⁷ A este respecto, Moreno Catena (2014) ha puesto de relieve que «como contenido esencial de la potestad jurisdiccional, será el juez de instrucción quien en exclusiva habrá de decidir si se han de adoptar medidas cautelares contra la persona o el patrimonio del denunciado» y esta exclusividad de la jurisdicción supone que el juez no solo tiene «la última palabra», sino también «la primera» cuando se trata del contenido propio de la potestad jurisdiccional (p. 3).

⁷⁸ Como ha indicado el TC, el principio de exclusividad jurisdiccional está vinculado directamente con el derecho al juez predeterminado por la ley (art. 24.2 CE) y los derechos a obtener una resolución fundada en derecho y acceder a la jurisdicción (art. 24.1 CE). *Vid.* Sentencia del TC 140/2018, de 20 de diciembre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2018:140). Pues bien, de la misma manera que se vulneraría este derecho si se atribuyese un asunto determinado a una jurisdicción especial y no a la ordinaria (como sucedería si la jurisdicción militar analizase asuntos en los que no hubiese lesión de bienes jurídicos de carácter militar [Sentencia del TC 75/1982, de 13 de febrero, FJ 1, ECLI:ES:TC:1982:75]), la atribución a la Administración tributaria del conocimiento de una materia puramente jurisdiccional (la adopción de medidas cautelares que aseguren la futura pena) podría también vulnerarlo.

⁷⁹ El sometimiento del juez «de forma exclusiva y sin desfallecimiento o excepciones al ordenamiento jurídico» y, en especial, «a las normas procesales que establecen la forma en la que debe ejercer su función jurisdiccional», es la primera y más importante garantía debida del proceso penal. *Vid.* Sentencia del TC 130/2002, de 3 de junio, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2002:130).

⁸⁰ La imparcialidad de los jueces y tribunales deriva de la exigencia constitucional de actuar únicamente sometidos al imperio de la ley (art. 117 CE), que se erige en garantía fundamental de la Administración de Justicia propia de un Estado de derecho (art. 1.1 CE) (Sentencias del TC 299/1994, de 14 de noviembre, FJ 3 [ECLI:ES:TC:1994:299]; 140/2004, de 13 de septiembre, FJ 3 [ECLI:ES:TC:2004:140], y 143/2006, de 8 de mayo, FJ 3 [ECLI:ES:TC:2006:143]).

sobre su desarrollo (art. 81.1 CE), o limite o condicione su ejercicio (art. 53.1 CE), precisa una habilitación legal» como «único modo efectivo de garantizar las exigencias de seguridad jurídica»⁸¹. De este modo, la existencia de una previsión legal que pueda suponer una intromisión en un derecho fundamental no plantea necesariamente dudas sobre su legitimidad⁸², siempre y cuando cumpla con las exigencias de accesibilidad y previsibilidad del alcance de la norma⁸³. Desde esta perspectiva, como ha subrayado el TEDH, la calidad de la ley implica que la previsión debe ser suficientemente accesible para los ciudadanos como para conocer los estándares legales aplicables al supuesto específico y debe estar redactada con una precisión suficiente como para que puedan prever razonablemente las consecuencias derivadas de su conducta⁸⁴.

El traslado de una potestad que hasta ahora tenía naturaleza exclusivamente jurisdiccional a la Administración tributaria, se ha llevado a cabo por parte del artículo 81.9 de la LGT a través de una remisión al artículo 126 del CP (que no hace sino determinar el orden y preferencia en el que se deben satisfacer las responsabilidades pecuniarias resultantes del proceso): «las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal». Estamos, pues, ante un precepto que no solo no define ni delimita, en modo alguno, las modalidades o la extensión de la potestad otorgada a la Administración, sino que sustrae al juez una potestad jurisdiccional que le es propia.

Autores como Palao Taboada (2016) han entendido que esa remisión del artículo 81.9 de la LGT al artículo 126 del CP es «técnicamente incorrecta» y que, de considerarse necesaria, hubiera debido hacerse al artículo 109.1 del CP⁸⁵, de manera que «la cantidad cubierta por la medida cautelar **no puede ser otra que la deuda tributaria**» (p. 1.221). Por su parte, el CGPJ ha fundamentado esta remisión en el hecho de que el CP recoge que, en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública, los «Jueces y Tribunales» recabarán «el auxilio» de los servicios de la Administración tributaria para la «ejecución de la pena de

⁸¹ Sentencia del TC 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 (ECLI:ES:TC:2002:70).

⁸² Sentencia del TC 217/2015, de 22 de octubre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:2015:217).

⁸³ Sentencia del TC 219/2016, de 19 de diciembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2016:219).

⁸⁴ Sentencia del TEDH de 25 de marzo de 1983, asunto *Silver y otros c. Reino Unido*, demandas números 5947/72, 6205/73, 7052/75, 7061/75, 7107/75, 7113/75, 7136/75, §§ 86-88 (ECLI:CE:ECHR:1983:0325JUD000594772). La Comisión de Venecia también ha recordado recientemente «que la claridad y la previsibilidad de la ley garantizan un trato igual y no arbitrario, así como la seguridad jurídica (entendidos como la previsibilidad de la actuación del Estado), especialmente importante en la esfera del derecho penal». *Vid.* Conclusiones del dictamen de la Comisión de Venecia sobre la Ley Orgánica de Protección de la Seguridad Ciudadana, número 826/2015, de 22 de marzo de 2021, párrafo 94.

⁸⁵ En virtud del cual «la ejecución de un hecho descrito por la ley como delito obliga a reparar los daños y perjuicios por él causados».

multa y la responsabilidad civil», que serán exigidas por el «procedimiento administrativo de apremio» (art. 305.7 CP) (CGPJ, 31 de mayo de 2012, p. 16).

Para la Real Academia Española, el «auxilio» es la «ayuda que se prestan entre sí autoridades y órganos de distintos órdenes» (segunda acepción). No obstante, la medida establecida por el legislador no se limita a que la Administración lleve a cabo «un trabajo previo de investigación» del patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito, «acompañado de una valoración» sobre «la pertinencia» de la adopción de las medidas cautelares⁸⁶, sino que le atribuye la potestad de adoptar *motu proprio* esas medidas cautelares⁸⁷ en garantía de, entre otras responsabilidades pecuniarias, la pena de multa⁸⁸.

Dicho eso, aun suponiendo que del «auxilio» del artículo 305.7 del CP y de la referencia a la «multa» del artículo 126 del CP se pudiese inferir, sin más, la sustracción de aquella competencia propiamente jurisdiccional, resulta difícil para los destinatarios prever de forma anticipada el alcance de la potestad conferida a la Administración tributaria.

Dejando al margen las responsabilidades pecuniarias «civiles»⁸⁹, la inconcreción de los preceptos es tal (tanto la del art. 81.9 LGT como la del art. 126 CP) que degeneran en una

⁸⁶ La exposición de motivos de la Ley 7/2012 fundamenta, en un primer momento, la modificación del régimen de medidas cautelares adoptables en caso de delito contra la Hacienda Pública en:

facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de los órganos de la Agencia Tributaria de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar.

De estas líneas parece desprenderse que el objetivo es el de auxiliar o ayudar al juez sobre la pertinencia de las medidas cautelares adoptables para que, en su caso, este último tome la decisión sobre su adopción. Sin embargo, añade que, para ello, la Administración procederá al «bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada» (materializado en el art. 81.9 LGT). Esto supone entonces que la «facilitación» de la tarea del juez se convierte finalmente en su «sustitución» por parte de la Administración tributaria en el ejercicio de la función jurisdiccional.

⁸⁷ A este respecto, como ha indicado Martínez Lago (2012):

obviamente, una cosa es que los jueces y tribunales recaben, por imperativo legal, el auxilio de los servicios de la Administración tributaria para que los mismos realicen la ejecución de los pronunciamientos judiciales relativos a la pena de multa y la responsabilidad civil, y otra cosa sería que la Agencia Tributaria pudiera campar a sus anchas en un espacio genuinamente procesal, cuestión que no brinda, desde luego, la redacción proyectada (p. 40).

⁸⁸ Para Uriol Egido (2014), «una opción sería la de establecer el carácter rogado de este tipo de medidas a instancia de la Administración Tributaria», esto es, «que la Administración pudiera solicitar motivadamente al Juez que este adoptara, de conformidad con la LECRIM, una medida cautelar real. De este modo se respetaría la competencia judicial para adoptar medidas cautelares cuando ya se está tramitando un proceso penal» (p. 3).

⁸⁹ Como se ha dicho, se asegurará en concepto de responsabilidad civil «la cuantía correspondiente a la deuda tributaria, pero únicamente cuando se trate de una deuda no liquidada» (Díaz López, 2019, núm. 537).

imprevisibilidad de lo asegurable en concepto de «multa», dado que el delito contra la Hacienda Pública se castiga con la pena de prisión de uno a cinco años «**y multa del tanto al séxtuplo de la [cuota defraudada]**» (art. 305.1 CP) o, en el tipo agravado, con la pena de prisión de dos a seis años «**y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada**» (art. 305 bis CP). Siendo así, la norma legal se ha limitado a habilitar a la Administración tributaria a que, por su propia autoridad, adopte medidas cautelares que podrían llegar a ser de hasta el séxtuplo de la cuantía «potencialmente» defraudada.

Aceptando la potestad administrativa cautelar, algunos autores, como Parra Benítez (2013, p. 5), Doncel Núñez, (2014, p. 164) y Díaz López (2019, núm. 750), han defendido que la opción más prudente o razonable sería no superar la pena de multa mínima prevista (es decir, «**la multa del tanto**» en el tipo del art. 305.1 CP o del «**doble del tanto**» en el tipo agravado del art. 305 bis). Y en el mismo sentido se ha pronunciado algún órgano judicial que ha indicado que «con el afianzamiento del tanto de la cantidad supuestamente defraudada se cumpl[en] las expectativas de garantizar para el futuro la hipotética condena que pudiera recaer»⁹⁰. Incluso la Fiscalía ha entendido, en alguna ocasión, que la decisión por la que se asegura la eventual multa «en su cuantía mínima» puede ser considerada fundada en derecho y proporcionada⁹¹. Existen, no obstante, otras interpretaciones, como la de entender que es posible **asegurar directamente el máximo de la potencial multa, a saber, el «séxtuplo»**, como ha sido planteado por Peláez Martos y Santolaya Blay (2013, p. 256), y asumido, en algún caso, tanto por el Ministerio Fiscal⁹² como por los jueces de instrucción⁹³.

⁹⁰ Auto de la AP de Palma de Mallorca 394/2015, de 27 de julio, RJ 2 (ECLI:ES:APIB:2015:21A).

⁹¹ Sentencia del TC 141/2020, de 19 de octubre, apartado 6, de los antecedentes de hecho (ECLI:ES:TC:2020:141).

⁹² En un supuesto en el que la cuota eventualmente defraudada en las operaciones de blanqueo de capitales ascendía a 4.999.479 euros y la multa que podía imponerse abarcaba del tanto al triplo (art. 301 CP), el juez de instrucción impuso una fianza de 30.000.000 de euros, con fundamento en el informe presentado por el Ministerio Fiscal, en el que se detallaba la cuantía que debía asegurarse «solamente con el argumento de que resulta[ba] proporcional». El TSJ de Madrid rebajó la fianza al importe probable de las responsabilidades más la tercera parte (art. 589 LECrim.), esto es, a 7.000.000 de euros. *Vid.* Auto del TSJ de Madrid, de la Sala de lo Civil y Penal, 45/2011, de 6 de mayo, FD 3 (ECLI:ES:TSJM:2011:1729A).

⁹³ En el Auto del Juzgado de Instrucción de Palma de Mallorca (rec. núm. 2677/2008), de 2 de junio de 2015, FF. JJ. 1 y 2 (ECLI:ES:JI:2015:24A), el juez de instrucción estableció una fianza que aseguraba el séxtuplo de la multa que, en su día y caso, se pudiera imponer por delito contra la Hacienda Pública. No obstante, la medida cautelar fue revocada por la AP de Palma de Mallorca que consideró que «la fianza en previsión de la multa máxima posible, del séxtuplo de la cantidad defraudada por cada delito, en este momento procesal» no podía considerarse proporcionada. Añadió además que «será, en su caso, el tribunal sentenciador el que deberá determinar la comisión delictiva, las circunstancias concurrentes y la pena que pudiera corresponder». *Vid.* Auto de la AP de Palma de Mallorca 394/2015, de 27 de julio, RJ 2 (ECLI:ES:APIB:2015:21A).

Las líneas anteriores reflejan, por tanto, que el artículo 81.9 de la LGT no solamente atribuye a la Administración tributaria –por su propia autoridad– la apreciación de la existencia de indicios de criminalidad que fundamenten una imputación suficiente como para justificar la adopción de medidas cautelares penales, sino que lo que hace sin determinación alguna sobre sus límites, de manera que el individuo susceptible de ver limitados sus derechos patrimoniales no puede prever de forma anticipada el alcance de la actuación administrativa. Pues bien, si aceptásemos como premisa de partida que es constitucionalmente válido que la Administración tributaria pueda asegurar la pena de multa, debería serlo tan solo respecto de la pena mínima, como así lo han venido defendiendo Parra Benítez (2013), Doncel Núñez (2014) y Díaz López (2019). No solamente en términos de proporcionalidad, sino también para limitar, en la medida de lo posible, la valoración de los hechos por parte de la Administración de cara a la cuantificación de la eventual sanción penal. Y aunque con ello estaría asumiendo el «juicio provisional de la conducta y de los hechos investigados»⁹⁴, al menos su decisión se limitaría a la pertinencia de la adopción de la medida cautelar, excluyéndose la posibilidad de que aquella ponderase el resto de las circunstancias concurrentes necesarias para la graduación de una posible multa «del tanto/doble al séxtuplo». En cualquier caso, hay que recordar que, por imperativo legal, el afianzamiento de la cuantía que se considere (en este caso, se está defendiendo el «tanto») debe incrementarse en un tercio (art. 589 LECrim.). Por tanto, el límite máximo asegurable por la Administración debería de ser del tanto/doble más un tercio.

En fin, lo que sí parece claro es que la redacción actual del artículo 81.9 de la LGT no cumple con las notas de «calidad» y «previsibilidad» constitucionalmente exigibles. La insuficiente determinación *ex ante* de la cuantía asegurable por parte de la Administración supone un defecto inherente a la redacción legal del precepto que afecta «a la calidad de la ley, esto es, a la accesibilidad y previsibilidad del alcance de la norma en el ámbito penal»⁹⁵. La falta de definición legal de «las modalidades y extensión del ejercicio del poder otorgado con la suficiente claridad para aportar al individuo una protección adecuada contra la arbitrariedad»⁹⁶ deja la decisión sobre la oportunidad e idoneidad de la medida cautelar (penal) al libre albedrío de la Administración tributaria, la cual no estaría actuando en términos de subordinación a la ley (al no estar acotado el alcance de su actuación) ni de dependencia del juez (al actuar al margen de su dirección). No olvidemos que:

⁹⁴ En efecto, como ha indicado Moreno Catena (2012), la adopción de la medida cautelar para asegurar la potencial pena de multa implica «un juicio provisional de la conducta del imputado y de los hechos investigados que corresponden constitucionalmente al juez instructor» al depender «del grado de convicción del juzgador sobre la existencia de indicios racionales de criminalidad, así como de la participación de la persona contra quien se ordena la medida» (p. 4).

⁹⁵ Sentencias del TC 184/2003, de 23 de octubre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2003:184); 261/2015, de 14 de diciembre, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2015:261), y 14/2021, de 28 de enero, FJ 2 a) (ECLI:ES:TC:2021:14).

⁹⁶ Sentencia del TC 217/2015, de 22 de octubre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:2015:217).

la reserva de ley no se limita a exigir que una ley habilite la medida restrictiva de derechos fundamentales, sino que también es preciso, conforme tanto a exigencias denominadas –unas veces– de predeterminación normativa y –otras– de calidad de la ley como al respeto al contenido esencial del derecho, **que en esa regulación el legislador**, que viene obligado de forma primaria a ponderar los derechos o intereses en pugna, **predetermine los supuestos, las condiciones y las garantías en que procede la adopción de medidas restrictivas de derechos fundamentales**⁹⁷.

6. La potestad de aseguramiento de la Administración tributaria a la luz del derecho a la presunción de inocencia

6.1. La presunción de inocencia como regla de tratamiento

El derecho a la presunción de inocencia recogido en el artículo 24.2 de la CE⁹⁸ es considerado «uno de los principios cardinales del Derecho penal contemporáneo, en sus facetas sustantiva y formal»⁹⁹ y «la principal manifestación constitucional de la especial necesidad de proteger a la persona frente a una reacción estatal sancionadora injustificada»¹⁰⁰. Constituye «una presunción *iuris tantum* de ausencia de culpabilidad» que excluye la presunción inversa de culpabilidad¹⁰¹. Como regla de juicio, «se configura como un derecho del acusado a no sufrir una condena a menos que la culpabilidad haya quedado establecida más allá

⁹⁷ Sentencia del TC 76/2019, de 22 de mayo, FJ 8 (ECLI:ES:TC:2019:76).

⁹⁸ Este derecho se encuentra recogido igualmente en el artículo 6.2 del Convenio Europeo de Derechos Humanos (BOE núm. 243, de 10 de octubre de 1979); en el artículo 14.2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (BOE núm. 103, de 30 de abril de 1977); y en el artículo 48.1 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (DOUE C-326, de 26 de octubre de 2012, pp. 391-407). Además, la Directiva (UE) 2016/343 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de marzo de 2016, por la que se refuerzan en el proceso penal determinados aspectos de la presunción de inocencia y el derecho a estar presente en el juicio recoge, en su artículo 2, que «[l]os Estados miembros garantizarán que se presume la inocencia de los sospechosos y acusados hasta que se pruebe su culpabilidad con arreglo a la ley» (DOUE L 65/1, de 11 de marzo de 2016, pp. 1-11).

⁹⁹ Sentencias del TC 138/1992, de 13 de octubre, FJ 1 (ECLI:ES:TC:1992:138); 111/1999, de 14 de junio, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1999:111); 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2006:141), y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2014:185).

¹⁰⁰ Sentencias del TC 141/2006, de 8 de mayo, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2006:141); 201/2012, de 12 de noviembre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2012:201), y 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2014:185).

¹⁰¹ Sentencias del TC 107/1983, de 29 de noviembre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:1983:107); 185/2014, de 6 de noviembre, FJ 3 (ECLI:ES:TC:2014:185); y Sentencia del TEDH de 6 de diciembre de 1988, asunto *Barberá, Messegué y Jabardo c. España*, demanda número 10590/83, § 77 (ECLI:CE:ECHR:1988:1206JUD001059083).

de toda duda razonable»¹⁰². Como regla de tratamiento, «impide tener por culpable a quien no ha sido así declarado tras un previo juicio justo»¹⁰³.

Según la doctrina constitucional:

no puede decirse que constituya una infracción de la presunción de inocencia [...] la adopción de medidas cautelares en un procedimiento sancionador, judicial o administrativo, aun antes de que se pruebe la culpabilidad del afectado, ya que tales medidas no son en sí mismas sanciones ni presuponen constatación o atribución de culpa alguna¹⁰⁴.

Eso sí, aunque la adopción de medidas cautelares no vulnere, sin más, el derecho a la presunción de inocencia, sin embargo, es manifiesto que supone una injerencia en el mismo, que podrá ser legítima o ilegítima, en función de las circunstancias. A tal fin, el *fumus boni iuris* conlleva que estas medidas solo puedan dirigirse contra quienes existan «indicios de criminalidad»¹⁰⁵, es decir, contra quien ha dejado «de presumirse que es inocente, para convertirse, cuanto menos, en un sospechoso indiciariamente de criminalidad» (Sánchez-Vera Gómez-Trelles, 2012, p. 35). Los «indicios de criminalidad» para la adopción de estas medidas no son «simples sospechas» o «conjeturas»¹⁰⁶, sino que estriban «en un fundado juicio de imputación que ha de formarse el Juez de Instrucción sobre la participación del acusado en el hecho punible»¹⁰⁷. Así pues, se atribuye indiciariamente el hecho ilícito a la persona afectada por la medida que, aunque no debe equipararse a un «prejuicio del asunto», debe tener la entidad de un «juicio de probabilidad cualificada»¹⁰⁸. De lo anterior se deriva entonces que la adopción de la medida cautelar sí supone una «atribución de culpa», aunque lo sea de forma anticipada, provisional e in-

¹⁰² Sentencias del TC 81/1998, de 2 de abril, FJ 3 (ECLI:ES:TC:1998:81), y 97/2020, de 21 de julio, FJ 5.A) (ECLI:ES:TC:2020:97).

¹⁰³ Sentencia del TC 153/2009, de 25 de junio, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2009:153); y Sentencia del TEDH de 24 de enero de 2017, asunto *Paulikas c. Lituania*, demanda número 57435/09, § 48 (ECLI:CE:ECHR:2017:0124JUD005743509).

¹⁰⁴ Auto del TC 1041/1986, de 3 de diciembre, FJ único (ECLI:ES:TC:1986:1041A).

¹⁰⁵ El carácter indispensable de la exteriorización de los indicios racionales de criminalidad se fundamenta en los importantes efectos que sobre el patrimonio del responsable que pueden llegar a tener las medidas cautelares (Marchena Gómez, 1998).

¹⁰⁶ Sentencia del TC 167/2002, de 18 de septiembre, FJ 2 (ECLI:ES:TC:2002:167).

¹⁰⁷ Sentencia del TC 310/2000, de 18 de diciembre, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2000:310).

¹⁰⁸ Auto del TS de la Sala de lo Civil, recurso número 1724/2004, de 16 de mayo de 2008, FD 4 (ECLI:ES:TS:2008:6421A). Desde esta perspectiva, estamos ante «juicio de plausibilidad de la imputación efectuada al inculcado» en el que basta «con que el material probatorio permita tener por razonable la hipótesis inculpativa» (Fernández-Gallardo, 2014, p. 55).

diciaria, pues, la eventual asunción de una sentencia absolutoria impediría, por su propia lógica, la activación de la institución cautelar.

Podría sostenerse, entonces, que la adopción de la medida cautelar supone una injerencia en el derecho a la presunción de inocencia, que, como en el resto de derechos fundamentales, no sería ilegítima *per se*, «siendo preciso analizar si tiene una razón de ser suficiente y unos efectos proporcionados y adecuados al fin perseguido, de modo tal que justifique una injerencia legítima, desde el punto de vista constitucional»¹⁰⁹. Efectivamente, el TC ha supeditado la compatibilidad de las medidas cautelares con el derecho a la presunción de inocencia al cumplimiento de dos criterios: (1) la concurrencia de los dos presupuestos tradicionales para la adopción de cualquier medida cautelar (*fumus boni iuris* y *periculum in mora*)¹¹⁰; y (2) la adopción de las mismas mediante una resolución fundada en Derecho que, cuando no es reglada, ha de basarse en «un juicio de razonabilidad acerca de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes, pues una medida desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar, sino que tendría un carácter punitivo en cuanto al exceso», es decir, podría significar en realidad «una sanción encubierta que no tiene cabida en un Estado de Derecho»¹¹¹. A estos dos criterios, se debería añadir, además, la exigencia de que la injerencia «haya sido autorizada o habilitada por una disposición con rango de Ley», que «reúna las condiciones mínimas suficientes requeridas por las exigencias de seguridad jurídica y certeza del derecho»¹¹², lo que no sucede, como ya se ha tenido la oportunidad de señalar, ante la falta de calidad y previsibilidad de la habilitación legal existente.

6.2. La necesaria concurrencia de un *periculum in mora*

Las responsabilidades pecuniarias son asegurables siempre que, concurriendo indicios de criminalidad (*fumus boni iuris*), exista un riesgo para la efectividad del resultado del proceso (*periculum in mora*). La existencia de este peligro depende de la aplicabilidad de la pena subsidiaria por impago de la multa (art. 53 CP):

1. Cuando la multa vaya acompañada de la imposición de una responsabilidad personal subsidiaria para el caso de impago, se está garantizando que la pena impuesta por la transgresión del ordenamiento jurídico (delito) cumpla su objetivo,

¹⁰⁹ Sentencias del TC 126/2000, de 16 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2000:126); 100/2012, de 8 de mayo, FJ 4 (ECLI:ES:TC:2012:100), y 74/2019, de 22 de mayo, FJ 6 (ECLI:ES:TC:2019:74).

¹¹⁰ Sentencia del TC 62/1996, de 15 de abril, FJ 5 (ECLI:ES:TC:1996:62).

¹¹¹ Sentencia del TC 108/1984, de 26 de noviembre, FJ 2 b) (ECLI:ES:TC:1984:108); y Auto del TC 1041/1986, de 3 de diciembre, FJ único (ECLI:ES:TC:1986:1041A).

¹¹² Sentencia del TC 169/2001, de 16 de julio, FJ 6 (ECLI:ES:TC:2001:169).

en todo caso, al desvanecerse cualquier riesgo de inejecución. Los efectos represivos y preventivos de la pena se alcanzarán de un modo (pago de la multa) u otro (privación de libertad o trabajos en servicio de la comunidad).

2. Cuando la multa no vaya acompañada de la imposición de una responsabilidad personal subsidiaria para el caso de impago (que es lo que sucedería cuando la pena privativa libertad impuesta al condenado supere los cinco años), el riesgo de malograrse los objetivos de la pena sí sería real en el caso de no poder ejecutarse la sanción pecuniaria.

De este modo, solamente en los casos de delito contra la Hacienda Pública castigados con penas privativas de libertad superiores a los cinco años¹¹³, la ausencia de una responsabilidad personal subsidiaria exigible ante el eventual impago de la multa impuesta pondría de manifiesto la existencia de un *periculum in mora* justificativo de la adopción de la medida cautelar. Por el contrario, en aquellos supuestos en los que la pena privativa de libertad no fuese superior a cinco años (art. 53.3 CP), dado que el impago de la pena de multa sujetaría al condenado a una responsabilidad personal subsidiaria de «privación de libertad» (art. 53.1 CP) de hasta un año de duración (art. 53.2 CP), resultaría difícil aceptar la existencia de un *periculum in mora* justificativo de la medida cautelar y, en su efecto, legitimador de la injerencia en el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

6.3. El juicio de proporcionalidad de la medida: idoneidad, necesidad y equilibrio

Lo expuesto en el epígrafe anterior conduce irremediablemente a efectuar un juicio de razonabilidad de la medida y, concretamente, «de la finalidad perseguida y las circunstancias concurrentes porque si fuese desproporcionada o irrazonable no sería propiamente cautelar»¹¹⁴. Dicho sea de otro modo, la medida cautelar prevista en el artículo 81.9 de la LGT ha de superar un juicio de proporcionalidad entre la limitación que se impone al derecho fundamental restringido (en este caso, la presunción de inocencia) y la finalidad perseguida (la efectividad de los objetivos represivos y preventivos de la pena), para lo cual ha de superar un triple juicio de *idoneidad* (ha de ser adecuada para alcanzar un fin constitucionalmente legítimo)¹¹⁵, *necesidad* (ha de ser imprescindible por no existir otra más moderada para la consecución del tal propósito)¹¹⁶ y *proporcionalidad* (ha de ser equilibrada

¹¹³ Conviene recordar que, a los efectos de este límite de cinco años, «la responsabilidad personal subsidiaria de la pena de multa debe sumarse a la pena privativa de libertad». *Vid.* Acuerdo del Pleno no Jurisdiccional de la Sala Segunda del TS de 1 de marzo de 2005.

¹¹⁴ Sentencia del TC 108/1984, de 26 de noviembre, FJ 2 b) (ECLI:ES:TC:1984:108).

¹¹⁵ Sentencia del TC 215/2014, de 18 de diciembre, FJ 7 (ECLI:ES:TC:2014:215).

¹¹⁶ Sentencia del TC 24/2018, de 5 de marzo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2018:24).

por derivarse de su aplicación más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre los intereses en conflicto)¹¹⁷. Pues bien:

1. La exposición de motivos de la Ley 7/2012 identifica como fines de la medida cautelar «la lucha contra el fraude más agravado» y el sometimiento «de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada», que como ya hemos tenido la oportunidad de señalar, constituyen fines constitucionalmente legítimos¹¹⁸. La medida cautelar debe considerarse, en consecuencia, idónea para la consecución de ambos fines pues, por una parte, sirve claramente para desincentivar el fraude fiscal, y, por otra, afecta el patrimonio del investigado a las eventuales responsabilidades pecuniarias asociadas a un pronunciamiento condenatorio.
2. A diferencia de lo que sucede con los delitos contra la Hacienda Pública castigados con penas privativas de libertad inferiores a los cinco años (en los que está prevista legalmente la responsabilidad personal subsidiaria para el eventual impago de la pena de multa impuesta), en los delitos castigados con penas privativas de libertad superiores a los cinco años, no existe otra medida menos intrusiva en los derechos fundamentales en juego. En consecuencia, si bien la medida cautelar del artículo 81.9 de la LGT no resultaría necesaria para la consecución de los fines mencionados en el primer supuesto, al existir otro instrumento de castigo subsidiario, sí lo sería en el segundo, dada la ausencia de una responsabilidad subsidiaria que asegure el efecto retributivo de pena impuesta¹¹⁹.
3. Parece evidente que ni en los delitos castigados con penas privativas de libertad superiores a los cinco años (en los que no existe la responsabilidad personal subsidiaria), ni en los delitos castigados con penas privativas de libertad inferiores a los cinco años (en los que está prevista), el aseguramiento cautelar de una multa de «hasta el séxtuplo» de la cuota defraudada podría considerarse «equilibrado» por irrogar menos perjuicios de su aplicación que ventajas para el interés general. Al haber abdicado el legislador de su obligación de acotar el ámbito de la potestad

¹¹⁷ Sentencia del TC 89/2017, de 4 de julio, FJ 9 (ECLI:ES:TC:2017:89); 64/2019, de 8 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2019:64), y 172/2020, de 19 de noviembre, FJ 4 d) (ECLI:ES:TC:2020:172).

¹¹⁸ En efecto, de un lado, la lucha contra el fraude fiscal es «un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos» (Sentencia del TC 233/2005, de 26 de septiembre, FJ 5 [ECLI:ES:TC:2005:233]). Y, de otro, la medida cautelar garantiza que «la futura sentencia pueda llevarse a la práctica de modo útil», evitándose así «que un posible fallo favorable a la pretensión deducida quede desprovisto de eficacia» (Sentencia del TS de la Sala de lo Penal, rec. núm. 3266/2010, de 24 de marzo de 2011, FD 2 [ECLI:ES:TS:2011:1718]).

¹¹⁹ A la cual se añadiría el fin «constitucionalmente inobjetable» de que no quede «sin sanción» una determinada transgresión del ordenamiento penal» por la circunstancia «de que la pena establecida pueda resultar inefectiva sobre algunos de los responsables del ilícito». Por todas, Sentencia del TC 68/2011, de 16 de mayo, FJ 5 (ECLI:ES:TC:2011:68).

administrativa conferida, resulta imposible encontrar la razón de asegurar la pena de multa en su grado mínimo, medio o máximo. Y ello, sencillamente, porque la graduación de la pena de multa en un abanico tan amplio (del tanto al séxtuplo) depende de la valoración y ponderación de una serie de circunstancias (agravantes y atenuantes) que, en ningún caso, puede efectuar la Administración tributaria¹²⁰.

En definitiva, el aseguramiento cautelar de la pena de multa no superaría ni el juicio de necesidad (en los delitos castigados con una pena privativa de libertad inferior a los cinco años) ni el de proporcionalidad (en todos los delitos, con penas superiores o inferiores a los cinco años), de manera que la previsión del artículo 81.9 de la LGT degeneraría en una «injerencia ilegítima» en el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.2 CE).

7. Conclusiones

Aceptando como una opción constitucionalmente legítima la de asegurar la pena de multa, **parece evidente que dicha posibilidad debería quedar limitada a los supuestos en los que no esté prevista la responsabilidad personal subsidiaria** (art. 53 CP). Salvo que se acepte la prevalencia del efecto recaudador sobre los retributivos y preventivos de la pena, los únicos delitos contra la Hacienda Pública en los que existirá un riesgo efectivo de que la pena quede desprovista de su eficacia son aquellos en los que su incumplimiento no conlleve esta forma subsidiaria de ejecución.

A luz del **principio de reserva jurisdiccional del artículo 117.3 de la CE**, parece difícil admitir que se pueda otorgar la **potestad jurisdiccional de adopción de una medida cautelar penal a un órgano no jurisdiccional**, cuyo interés no solo no resulta ajeno a los intereses en juego en el proceso penal, sino que choca frontalmente con la imparcialidad que debe regir la decisión. Pero incluso aceptando la validez constitucional de dicha atribución (por la existencia tanto de una habilitación legal como de un control judicial *a posteriori*), la regulación actual no superaría los parámetros de claridad y precisión con los que debería haberse acotado el alcance de la actuación administrativa.

El aseguramiento cautelar de la pena de multa por parte de la Administración, aun cuando pudiese considerarse idóneo para la consecución de los fines perseguidos (la lucha contra el fraude fiscal y el aseguramiento de la efectividad de la futura resolución judicial), sin embargo, ni es **necesario** (en los delitos castigados con una pena privativa de libertad inferior

¹²⁰ No hay que olvidar que la determinación de la cuantía de la multa proporcional se ha de llevar a cabo por los jueces y tribunales, dentro de los límites fijados para cada delito y tomando en consideración, en cada caso, «no solo las circunstancias atenuantes y agravantes del hecho, sino principalmente la situación económica del culpable» (art. 52.2 CP).

a los cinco años), ni tampoco **proporcionado** (en cualquier delito), al dejar al libre albedrío de la Administración no solo la decisión sobre la necesidad de adoptar la medida cautelar sino también el *quantum* de la misma.

A la vista de lo expuesto, se puede afirmar que la potestad de aseguramiento cautelar de la pena de multa atribuida por el artículo 81.9 de la LGT a la Administración tributaria podría chocar, **en su configuración actual, tanto con el principio de reserva jurisdiccional (art. 117.3 CE) como con el derecho a la presunción de inocencia (art. 24.1 CE).**

Referencias bibliográficas

- CGPJ. (31 de mayo de 2012). *Informe al anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude*. Poder Judicial España.
- Choclán Montalvo, J.A. (2016). *La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*. Wolters Kluwer.
- Córdoba Roda, J. y García Arán, M. (2011). *Comentarios al Código Penal. Parte General*. Marcial Pons.
- Díaz López, J.A. (2019). *Medidas cautelares en el proceso penal: el art. 81.8 LGT*. Francis Lefebvre.
- Díez-Picazo Giménez, I. (2018). Artículo 117. En *Comentarios a la Constitución Española, XL Aniversario* (pp. 646-670). Wolters Kluwer, BOE, TC y Ministerio de Justicia.
- Doncel Núñez, S.L. (2014). Sobre las medidas cautelares de la Ley General Tributaria en procesos por delito contra la Hacienda Pública. *Revista de Derecho de la UNED*, 15, 149-172. <<https://doi.org/10.5944/rduned.15.2014>>.
- Fernández-Gallardo Fernández-Gallardo, J.A. (2014). La prohibición de disponer en el proceso penal. *Foro, Nueva época*, 17(2), 37-96.
- González-Alegre Bernardo, M. (1959). *La responsabilidad civil en el proceso penal; algunos ejemplos prácticos de su evaluación a través de sentencias de la Audiencia Provincial de Albacete*. Anales de la Universidad de Murcia. Derecho. <<http://hdl.handle.net/10201/12221>>.
- González Pastrana, A. (1995). Las medidas cautelares en el proceso penal. *Derecho Penal y Criminología*, 18 (57-58), 161-170.
- González-Montes Sánchez, J.L. (2013). Responsabilidades pecuniarias y medidas cautelares en el proceso penal. *Cuadernos de Política Criminal*, 110, 53-72.
- Magariños Yáñez, J.A. (2015). ¿Es posible el aseguramiento cautelar de la pena de multa? La posición de las Audiencias Provinciales. *Diario La Ley* (8662), 1-5.
- Manzanares Samaniego, J.L. (2016). Comentarios al Código Penal (Tras las Leyes Orgánicas 1/2015, de 30 de marzo y 2/2015, de 30 de marzo). Wolters Kluwer.

- Mapelli Caffarena, B. (2000). La responsabilidad personal subsidiaria por impago de multa. *Revista de Derecho Penal y Criminología*, 5, 59-86.
- Marchena Gómez, M. (1998). Algunos aspectos de las medidas cautelares reales en el proceso penal. *La Ley Digital* (11188/2001), 12.
- Martín Queralt, J. (2020a). Medidas cautelares y derivación de responsabilidad. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 59, 4.
- Martín Queralt, J. (2020b). El Juez Penal debe pronunciarse de manera inmediata sobre las medidas cautelares adoptadas por la AEAT una vez incoado el proceso por delito fiscal. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, 69, 3.
- Martínez Lago, M. A. (2008). Participación en infracciones y extensión de la responsabilidad a las sanciones tributarias. *Revista Quincena Fiscal*, 15-16, 1-20. Aranzadi BIB 2008\1806.
- Martínez Lago, M.A. (2012). *Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal*. XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios. Vigo. <<https://eprints.ucm.es/id/eprint/22673/>>.
- Martínez-Buján Pérez, C. (1998). El delito de defraudación tributaria. *Estudios penales y criminológicos*, 1, 55-66.
- Moreno Catena, V. (2012). La fundamentación de las medidas cautelares y de medidas de protección en el proceso penal. En *El derecho procesal español del siglo XX a golpe de tango: Juan Montero Aroca Liber amicorum, en homenaje y para celebrar su LXX cumpleaños* (pp. 1.093-1.117). Tirant lo Blanch.
- Moreno Catena, V. (2014). La dudosa constitucionalidad de las medidas cautelares ordenadas por la Agencia Tributaria durante el proceso penal. *Diario La Ley* (8.331), 1-5.
- Palao Taboada, C. (2016). El procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT. En *Estudios de Derecho Penal homenaje al profesor Miguel Bajo* (pp. 1.207-1.232). Editorial Universitaria Ramón Areces.
- Parra Benítez, F. (2013). Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la Ley 7/2012, de 29 de octubre. *Tribuna Fiscal*, 266, 69-76.
- Peláez Martos, J.M. y Santolaya Blay, M. (2013). *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*. CISS Wolters Kluwer.
- Porres Ortiz de Urbina, E. de. (2007). Medidas cautelares reales en el proceso penal. En *Hacia un catálogo de buenas prácticas para optimizar la investigación judicial* (pp. 546-564). Consejo General del Poder Judicial.
- Prats Canut, J.M. y Marquès i Banqué, M. (2008). Comentario al art. 126 del CP. *Grandes Tratados. Comentarios al Código Penal (I)*, 3. Aranzadi BIB 2008\4051.
- Roca Agapito, L. (2007). *El sistema de sanciones en el Derecho penal español*. Bosch.
- Rosales Pedrero, S. (7-8 de julio de 2016). *La pena de multa. Parámetros de fijación y destino de las cantidades obtenidas: ¿han de ser destinadas a financiar la mejora de la Administración de justicia?* [Comunicación en congreso] XVII Seminario Internacional de Filosofía del Derecho y Derecho Penal. Universidad de León. <<https://ficip.es/actas-xvii-seminario-fddp/>>.
- Sainz de Bujanda, F. (1968). En torno al concepto y el contenido del Derecho Penal



Tributario. *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 1, 77-116.

Sánchez-Vera Gómez-Trelles, J. (2012). *Variaciones sobre la presunción de inocencia. Análisis funcional desde el Derecho penal*. Marcial Pons.

Sánchez Pedroche, J.A. (2012). Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude. *Revista Quincena Fiscal*, 11, 23. Aranzadi BIB 2012\962.

Uriol Egido, C. (2014). Cuestiones pendientes sobre la adopción de medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributa-

ria en los supuestos de denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública. *Diario La Ley* (4436), 6.

Uriol Egido, C. (2016). Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria: novedades introducidas por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley General Tributaria. En *Comentarios a la Ley General Tributaria al hilo de su reforma* (pp. 103-124). CISS-Wolters Kluwer-AEDAF.

Yáñez Velasco, R. (2016). Medidas cautelares personales en el proceso penal. *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*, III(3), 503-538.