

**ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS EN
CAS DE DELICTE CONTRA LA
HISENDA PÚBLICA:
ALGUNES QÜESTIONS PROBLEMÀTIQUES**



**Treball de Final de Grau
Grau en Dret – Curs 2017/2018
1a Convocatòria de juny de 2018**

**Facultat de Dret
Universitat de Girona**

**Autora: Núria Duran Claramunt
47.97.20.91-W**

Tutor: Dr. Esteve Quintana Ferrer

*«Evitar los impuestos es el único esfuerzo
intelectual que tiene recompensa»*

John Maynard Keynes

ÍNDIX

ABREVIATURES	5
INTRODUCCIÓ.....	6
CAPÍTOL I – QÜESTIONS PRÈVIES AL PROCÉS PENAL PER DELICTE FISCAL	8
1.1.- DIFERÈNCIES ENTRE DELICTE FISCAL I INFRACCIÓ TRIBUTÀRIA.....	8
1.2.- DIFERÈNCIES ENTRE PROCÉS PENAL I PROCEDIMENT INSPECTOR.....	12
CAPÍTOL II – LES RELACIONS ENTRE ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS I EL PROCÉS PENAL PER DELICTE FISCAL.....	17
2.1.- LA PREJUDICIALITAT DERIVADA D'INDICIS DE DELICTE FISCAL.....	17
2.1.1.- SISTEMES DE PREJUDICIALITAT	17
2.1.2.- EL PARAL·LELISME PROCEDIMENTAL.....	20
2.2.- CONFRONTACIÓ DEL DRET A NO AUTOINCRIMINAR-SE AMB EL DEURE DE COL·LABORACIÓ TRIBUTÀRIA.....	24
2.3.- LES ACTUACIONS DELS ÒRGANS DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA EN EL PROCÉS PENAL	30
2.3.1.- EL VALOR PROBATORI DELS DOCUMENTS TRIBUTARIS.....	31
2.3.2.- L'INSPECTOR TRIBUTARI COM A PÈRIT	35
2.4.- LA REGULARITZACIÓ DE LA SITUACIÓ TRIBUTÀRIA.....	43
CAPÍTOL III – LES CONSEQÜÈNCIES DE LA FINALITZACIÓ DE L'ENJUDICIAMENT D'UN DELICTE FISCAL I ALTRES QÜESTIONS	50
3.1.- ELS EFECTES DE LA SENTÈNCIA PENAL EN ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS	50
3.2.- LA RESPONSABILITAT CIVIL DERIVADA DE DELICTE FISCAL.....	53
3.2.1.- EL DEUTE TRIBUTARI COM A RESPONSABILITAT CIVIL	54
3.2.2.- L'EXECUCIÓ DE LA RESPONSABILITAT CIVIL	57
3.3.- EL PROBLEMA DE LA PRESCRIPCIÓ.....	59
CONCLUSIONS.....	64
BIBLIOGRAFIA	69

ABREVIATURES

Art. : Article.

CE : Constitució Espanyola.

Coord. : Coordinador.

CP : Codi Penal.

Ed. : Edició.

FJ : Fonament Jurídic.

LDGC : Llei de Drets i Garanties dels Contribuents.

LEC : Llei d'Enjudiciament Civil.

LECrím : Llei d'Enjudiciament Criminal.

LGT : Llei General Tributària.

LO : Llei Orgànica.

LOPJ : Llei Orgànica del Poder Judicial.

Num. : Número.

Op. cit. : Obra citada.

Pàg. : Pàgina.

S. d. : Sense data.

SS. : Següents.

STC : Sentència del Tribunal Constitucional.

TC : Tribunal Constitucional.

TS : Tribunal Suprem.

Vid. : Vegeu.

VV.AA. : Varis Autors.

INTRODUCCIÓ

En els darrers anys, han vingut sent nombrosos els casos de frau fiscal que han ocupat portades i articles de la premsa: polítics, esportistes, empresaris, ..., cadascun amb la seva estratègia pròpia intentant, i disculpeu l'expressió, «esgarrapar una absolució», o al menys, la menor pena possible.

El delictes contra la Hisenda Pública, delictes fiscals, delictes de defraudació tributària, o qualsevol altra forma d'anomenar-lo, es configura com un mecanisme de tancament del sistema tributari, castigant aquelles conductes que el legislador ha considerat que atempten més greument contra l'ordre econòmic i els principis constitucionals que estableixen el deure de tots els ciutadans de contribuir al sosteniment de les càrregues públiques.

Però la seva configuració no és senzilla. I no m'estic referint només a la seva configuració com a tipus delictiu (els nombrosos estudis sobre aquest delictes fan patent la seva complexitat), sinó a la seva integració en els procediments de gestió tributària, entesos aquests en sentit ampli.

Així ho posa de manifest PÉREZ ROYO, en un article d'obligada lectura per l'objecte d'estudi del present treball, quan manifesta que *«En torno a estos temas sustantivos existe [...] doctrina copiosa [...]. No sucede lo mismo [...] en otro ámbito, como es el de los problemas de naturaleza procesal o procedimental»*¹.

Aquesta cita defineix a la perfecció l'objecte del present treball: l'estudi dels problemes procedimentals que comporta la detecció d'indicis de delictes fiscals durant la tramitació administrativa.

I si bé és cert que en l'actualitat ja són més els autors que s'han interessat per aquesta qüestió, s'ha de recordar que és una matèria, com moltes d'altres en l'ordenament jurídic, que es troba sotmesa a modificacions legislatives constantment. I encara més quan els textos vigents condueixen a situacions forçades a fi d'aconseguir facilitar la seva regulació.

És per aquest motiu, que el present treball té per objecte d'estudi, per una banda, les qüestions essencials del Títol VI de la Llei General Tributària, relatiu a les «actuacions i procediments d'aplicació dels tributs en supòsits de delictes contra la Hisenda Pública»; i per altra banda, algunes de les qüestions problemàtiques que sorgeixen de l'aplicació d'aquests procediments, sense ànim de realitzar-ne, ni molt menys, un anàlisi exhaustiu, que com es comprendrà hauria de ser objecte d'un treball més extens.

El present estudi no parteix d'una hipòtesis, ni de la cerca de confirmació d'una idea preconcebuda de la matèria que aquí es presenta. Tampoc té com a fi donar una resposta única o

¹ PÉREZ ROYO, F. (1998), El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación. *Civitas: Revista española de derecho financiero* (num. 100), pàgs. 575-592.

una solució en forma de *lege ferenda* als problemes que s'exposaran. I no es donarà aquesta resposta perquè no existeix. Ens trobem, com he vingut enunciat, davant d'una matèria complexa, ja que hi conflueixen dos àmbits jurídics diferents: el Dret Tributari i el Dret Penal.

Per tant, l'objectiu últim del present treball és aconseguir formar una opinió pròpia i fonamentada de les qüestions que es plantejaran.

I per a aconseguir-ho he estructurat el present treball en tres capítols prenent com a referència la tramitació del procés penal per delictes fiscals, de tal manera que podem distingir tres moments clars: la situació abans de l'inici del procés penal, les actuacions durant la tramitació del procés penal i, per últim, les conseqüències de la finalització del mencionat procés.

El Capítol I està dedicat a qüestions bàsiques i prèvies al procés penal, com les diferències entre el delictes i la infracció per defraudació, o les diferències entre la instrucció penal i la instrucció inspectora.

El Capítol II barreja qüestions del dret positiu, com el paral·lelisme procedimental, amb qüestions més doctrinals, com la confrontació del dret a no autoincriminar-se amb el deure de col·laboració tributària.

I, per finalitzar, el Capítol III es troba integrat majoritàriament per qüestions controvertides, com la responsabilitat civil derivada de delictes fiscals o la prescripció.

CAPÍTOL I – QÜESTIONS PRÈVIES AL PROCÉS PENAL PER DELICTE FISCAL

1.1.- DIFERÈNCIES ENTRE DELICTE FISCAL I INFRACCIÓ TRIBUTÀRIA

Abans d'entrar a parlar sobre el com ha d'actuar la Inspecció tributària davant d'un delictes contra la Hisenda Pública, o sobre quina problemàtica sorgeix pel termini de prescripció dels delictes i de les infraccions tributàries, cal conèixer quan ens trobem davant del delictes de l'art. 305 CP o, pel contrari, estem davant d'una mera infracció.

L'ordenament jurídic espanyol, a diferència d'altres ordenaments europeus, no regula en un mateix cos jurídic les dues figures que s'estan tractant en el present apartat. De tal manera que, el delictes fiscal es troba regulat en el Codi Penal, mentre que les distintes infraccions tributàries es localitzen en la LGT. En contraposició a aquesta regulació, a mode d'exemple, a Alemanya trobem l'Ordenança Tributària que regula de forma conjunta els il·lícits penals i tributaris².

No seran objecte d'exposició en el present treball els avantatges o inconvenients d'un o altre sistema. Als efectes que aquí ens interessin, cal tenir en compte que la regulació conjunta permet una millor coordinació o una unificació dels procediments tributaris amb el procés penal³. La doctrina, però, no considera possible aquesta regulació en l'ordenament espanyol: des d'un punt de vista formal, en l'actualitat, no seria possible una regulació conjunta, en tant que en virtut de l'art. 81.1 CE els delictes requereixen de tipificació mitjançant una Llei Orgànica, mentre que les infraccions tributàries, que com s'ha mencionat es troben regulades a la LGT, es tipifiquen via Llei Ordinària.

Per una banda, entenem per infraccions tributàries aquelles accions o omissions doloses o culposes en qualsevol grau de negligència tipificades i sancionades com a tals en la LGT o en una altra llei⁴.

Si ens centrem en les infraccions contingudes a la LGT, aquestes són classificades en funció de si són lleus, greus o més greus. I tot i que no es contempla de manera expressa, aquesta classificació respon a un menor o major perjudici econòmic⁵. Així, distingirem les infraccions que es caracteritzen per produir un perjudici econòmic a la Hisenda Pública, de les conductes

² ESPEJO POYATO, I., (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal* (1 edició). Madrid: Marcial Pons, pàg. 45.

³ *Ídem*. pàg. 46.

⁴ Art. 183.1 LGT.

⁵ ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., pàg. 53.

infractores que no produeixen cap perjudici econòmic, i que es fonamenten en el mer incompliment d'una obligació formal⁶.

Les infraccions que a efectes del present treball ens interessin són les anomenades infraccions per «defraudació tributària o fiscal»; aquelles que causen un perjudici econòmic, més concretament les reconegudes als arts. 191 a 193 LGT.

I és que s'han de descartar les infraccions tipificades als arts. 194 a 197 LGT, en tant que el perjudici econòmic és potencial o indirecte, i per tant, no equivaldrien a un delictes de resultat, com sí que ho és el delictes fiscal, que es descriurà unes línies més avall.

S'exposaran només de forma breu i sense entrar en detall les conductes infractores contemplades als arts. 191 a 193 LGT, per no ser l'objecte central d'estudi del present treball, amb el fi de realitzar una comparació amb el delictes de l'art. 305 CP.

L'art. 191 LGT sanciona l'acció de deixar d'ingressar dins del termini corresponent la totalitat o part del deute tributari que en resulti de l'autoliquidació del tribut, a excepció de la procedent regularització, així com la falta d'ingrés per socis, hereus, comuns o partícips d'entitats. És a dir, castiga la conducta de deixar d'ingressar el deute tributari que resultés d'una autoliquidació.

L'art. 192 LGT tipifica l'incompliment de l'obligació de presentar de forma completa i correcta declaracions o documents necessaris per a la pràctica de liquidacions, sense perjudici de la corresponent regularització. A aquesta infracció s'inclouen els documents relacionats amb obligacions duaneres.

I l'art. 193 LGT sanciona l'obtenció indeguda de devolucions de tributs, d'acord amb cada una de les normatives dels diferents tributs.

Per altra banda, el delictes de defraudació tributària es troba regulat a l'art. 305 CP, que obre el Títol XIV, anomenat «Dels delictes contra la Hisenda Pública i contra la Seguretat Social». A aquest el segueixen delictes de defraudació tributària a la Hisenda Comunitària, a la Seguretat Social, i a altres Administracions Públiques en general.

L'apartat primer de l'art. 305 CP té el tenor literal següent:

«1. El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las

⁶ FORTUNY ZAFORTEZA, M., ARMIJO TORRES, M., DE CASSO CASTILLO, E., ARRIETA BLANCO, S., (2005). *Sanciones tributarias y actuaciones inspectoras* (1a edició). Madrid: Francis Lefebvre, pàg. 97.

retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo.»

D'aquest precepte es desprenen dues grans característiques d'aquest tipus penal⁷: l'exigència de dol⁸, també en grau de dol eventual (per entendre que quan s'està defraudant, i no es tingui coneixement de la quantia exacta defraudada, s'estarà acceptant l'incompliment del deure de contribuir)⁹, i l'exclusió de la imprudència¹⁰.

L'art. 305 bis CP contempla un subtipus agreujat de delictes per defraudació tributària. Així, s'aplicaran penes superiors en dues circumstàncies diferents: davant d'una major gravetat de la defraudació, ja sigui per un import que excedeixi dels 600.000 euros, o per la utilització d'una organització o grup criminal; o davant de la utilització de persones físiques, jurídiques, o ens sense personalitat jurídica o altres negocis de simulació, inclosa la utilització de paradisos fiscals o anàlegs.

Una font de controvèrsies del delictes fiscal ha estat la seva configuració com una llei penal en blanc, això és, que per la seva aplicació requereix de la remissió a altres lleis, reglaments, o altres figures normatives. En aquest cas, l'aplicació de l'art. 305 CP requereix la determinació de l'obligació tributària (fet imposable, subjecte passiu, etc.) mitjançant la remissió tant a normes generals en matèria tributària, com les pròpies de cada tribut¹¹.

Pel que fa a la distinció entre les infraccions tributàries i el delictes fiscal, per a la seva diferenciació s'utilitza un criteri molt bàsic i que, *a priori*, podria semblar senzill (però que a la pràctica no sempre és així), que és la quantia defraudada. Això és, que constituirà una infracció

⁷ Les característiques del tipus penal no es desenvoluparan en el present treball, sinó que es citen a mer titol informatiu, perquè el seu estudi correspon a l'àmbit penal i no a l'àmbit tributari, i per tant, sobrepassaria l'objecte d'estudi del present treball.

⁸ Així s'ha pronunciat el TC en la Sentència 57/2010, de 4 d'octubre, que el seu FJ IX té el tenor literal següent: «la “merma de los ingresos a la Hacienda Pública” no puede considerarse como requisito suficiente para considerar consumado el tipo penal de defraudación, pues junto a ese resultado perjudicial para los legítimos intereses recaudatorios del Estado había de darse el elemento subjetivo característico de toda defraudación, esto es, un ánimo específico de ocasionar el perjuicio típico mediante una acción u omisión dolosa directamente encaminada a ello».

⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012). *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010: reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda* (1 edició). Navarra: Aranzadi, Thomson Reuters, pàg. 90.

¹⁰ RUIZ ZAPATERO, G. (2006). *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005* (1 edició). Navarra: Thomson Aranzadi, pàg. 22.

¹¹ Observatorio del delito fiscal (2006). *Primer informe del Observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaria de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Recuperat de http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_prevencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es_es.pdf, pàg. 13.

tributària quan la quantia sigui inferior a 120.000 euros; *ergo*, ens trobarem davant del delictes fiscal quan la quantia sigui superior als 120.000 euros.

Si aquest límit quantitatiu l'apliquem als preceptes tributaris anteriorment exposats, ens trobem que la comissió dolosa de les infraccions reconegudes als arts. 191 a 193 LGT en una quantia superior als 120.000 euros serà constitutiva de delictes¹².

En aquest sentit, a l'hora de distingir si ens trobem davant d'un delictes o d'una mera infracció tributària, no haurem d'analitzar la concurrència d'ocultació¹³ o utilització de mitjans fraudulents¹⁴, doncs aquestes dues conductes només afecten a la qualificació d'una infracció com a greu o molt greu, respectivament. I això comporta la no existència d'una graduació entre infraccions greus, molt greus i el delictes de defraudació tributària¹⁵.

Des d'un altre punt de vista es podria considerar que les infraccions tributàries no són més que una modalitat de delictes fiscal atenuat, ja que entre ells, només existeix un límit quantitatiu¹⁶.

I pel que fa al fonament d'aquestes figures, és doctrina consolidada el fet que són substancialment idèntiques¹⁷: en primer lloc, ambdós responen a la potestat sancionadora de l'Estat, això és, l'*ius puniendi*¹⁸; i en segon lloc, als il·lícits de caire administratiu també els hi són d'aplicació els principis inspiradors de l'ordre penal, tal i com s'exposa en el FJ II de la STC 18/1981, de 8 de juny de 1981¹⁹.

Només es podrien diferenciar per un criteri merament formal, en virtut de l'òrgan sancionador (i en virtut de la normativa en què es trobin tipificades, com s'ha descrit unes línies més amunt):

¹² ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., pàg. 53.

¹³ Existirà ocultació quan no es presentin declaracions o es presentin declaracions en les que s'inclouguin fets o operacions inexistents o amb imports falsos o en els que s'ometin total o parcialment operacions, ingressos, rendes, productes, béns o qualsevol altra dada que incideixi en la determinació del deute tributari (art. 184.2 LGT).

¹⁴ Es consideren mitjans fraudulents: les anomalies substancials en la comptabilitat establerts per la normativa tributaria; la utilització de factures justificants o altres documents falsos; i la utilització de persones o entitats interposades.

¹⁵ ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., pàg. 54.

¹⁶ VV.AA., BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., BANACLOCHE PALAO, B., (coord.) (2008). *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* (1a edició). Madrid: La ley, pàg. 167.

¹⁷ ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., pàg. 47.

¹⁸ IGLESIAS CAPELLAS, J. (2017). *Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro* (1a edició). Barcelona: Real Academia Europea de Doctores, pàg. 24.

¹⁹ «Para llevar a cabo dicha interpretación, ha de recordarse que los principios inspiradores del orden penal son de aplicación, con ciertos matices, al derecho administrativo sancionador, dado que ambos son manifestaciones del ordenamiento punitivo del Estado, tal y como refleja la propia Constitución (art. 25, principio de legalidad) y una muy reiterada jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo [...] hasta el punto de que un mismo bien jurídico puede ser protegido por técnicas administrativas o penales [...]».

els delictes són aplicats per jutges o tribunals, mentre que les infraccions són aplicades per l'Administració Tributària²⁰.

Per últim, a nivell de Dret comparat, cal mencionar països com Alemanya i Holanda, en què la distinció entre delictes fiscal i infracció tributària es basa en la gravetat de la conducta (en funció de la intencionalitat) i no en una limitació quantitativa (que només s'erigeix com un agreujant). Per altra banda, Rússia segueix el criteri espanyol de límit quantitatiu²¹.

I fins i tot, trobem casos en què es permet l'acumulació d'ambdós tipus de sancions, en base a què el bé jurídic protegit difereix; així succeeix en països com França i Bèlgica. No obstant, aquí sorgiria la discussió sobre la vulneració o no del principi *non bis in idem*, i a Espanya queda completament descartada aquesta possibilitat²².

1.2.- DIFERÈNCIES ENTRE PROCÉS PENAL I PROCEDIMENT INSPECTOR

Una vegada tenim delimitada la diferència entre la infracció per defraudació tributària i el delictes contra la Hisenda Pública, s'ha de delimitar per quin procés o procediment s'aplicaran. Així, es procedeix a diferenciar el procés penal del procediment inspector.

Primerament, el procés penal es caracteritza per ser un procés molt garantista, en què regeixen el dret de defensa²³, dret a la presumpció d'innocència o el dret a la revisió de resolució condemnatòria; o principis com el principi de necessitat i d'oficialitat, principi de legalitat, d'oportunitat, investigació dels fets i aportació part, així com aquells principis inherents a un sistema acusatori.

En el procediment inspector hi regiran els principis que han de presidir l'aplicació del sistema tributari; aquests s'estableixen a l'art. 3.2 LGT, que enumera el principi de proporcionalitat, eficàcia i limitació de costos indirectes derivats del compliment de les obligacions formals, i l'assegurament del respecte dels drets i garanties dels obligats tributaris²⁴ (per exemple, el dret a ser informat i assistit per l'Administració tributaria sobre l'exercici dels seus drets, el dret a

²⁰ VV.AA., BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., BANACLOCHE PALAO, B., *op. cit.*, pàg. 173.

²¹ Observatorio del delito fiscal, *op. cit.*, pàg. 62.

²² *Ibidem*, pàg. 72.

²³ Que inclou la prohibició d'indefensió, el dret a ser informat de l'acusació formulada, a no declarar contra si mateix i a no confessar-se culpable, dret a l'assistència lletrada, etc. (*vid.* ARMENTA DEU, T. (2015). Lección Dos: Principios del procedimiento. Derechos y garantías constitucionales. (8a ed.) *Lecciones de derecho procesal penal*. Madrid: Marcial Pons, pàgs. 53-70).

²⁴ Els drets i garanties dels obligats tributaris es troben enumerats a l'art. 34 LGT.

obtenir les devolucions d'ingressos indeguts, dret a conèixer l'estat de tramitació dels procediments en què sigui part, dret a formular al·legacions i a ser escoltat, ...).

En segon lloc, pel que fa a la jurisdicció i competència, com què el delictes de defraudació fiscal no es troba atribuït de manera expressa a cap tribunal i sempre i quan no concorri cap condició especial en l'acusat (és a dir, no existeix cap regla especial de competència per raó de la matèria o de la persona), haurem de seguir el criteri ordinari per raó de la pena. En aquest sentit, el citat delictes té prevista una pena d'entre 1 i 5 anys, i per tant, la seva instrucció correspondrà al Jutjat d'Instrucció que sigui competent territorialment, i el seu enjudiciament als Jutjats Penals, en tant que s'estableix una pena privativa de llibertat de duració no superior a cinc anys²⁵.

I pel que fa al procediment d'inspecció, l'atribució d'aquesta competència és més complexa, ja que aquesta no es realitza a uns òrgans concrets, sinó que es realitza una remissió genèrica. Així, l'art. 84 LGT estableix que la competència territorial s'atribuirà a l'òrgan que es determini per l'Administració tributària, és a dir, es remet a un futur desenvolupament de l'estructura orgànica d'aquesta Administració. Per més abundància, l'art. 169 del Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió inspecció tributària²⁶ reitera que correspondrà a cada Administració tributària la determinació dels òrgans amb funcions inspectores. Per tant, haurem d'atendre a cada cas concret, per saber si ens trobem davant d'una administració estatal, autonòmica o local, i quina és la seva organització, així com si les actuacions inspectores d'aquella administració es porten a terme mitjançant la col·laboració amb altres administracions tributàries.

En tercer lloc, l'objecte del procés penal és l'acció penal, que s'identifica amb el fet punible²⁷, mentre que l'objecte d'una inspecció tributària és la comprovació d'allò declarat pel contribuent, la investigació d'allò no declarat i la pràctica de les liquidacions oportunes²⁸.

I pel que fa als subjectes que intervenen en cada procés o procediment, el procés penal es caracteritza per estar conformat per una part acusadora (que pot estar integrada pel Ministeri Fiscal, per l'acusador popular, per l'acusador particular, per l'acusador privat, per l'actor civil o per la víctima) i una part acusada (que normalment serà l'investigat, i quan procedeixi, el responsable civil).

²⁵ Conclusiones extretes de l'aplicació de l'art. 14 LECrim.

²⁶ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

²⁷ ARMENTA DEU, T., (2015). *Lecciones de derecho procesal penal* (8a ed). Madrid: Marcial Pons, pàg. 128.

²⁸ PEÑA GARBÍN, J. M. (2008). *La Inspección de Hacienda: Problemas y soluciones* (1a ed). Valencia: Wolters Kluwer España, pàg. 139.

Respecte del procediment tributari, no es dóna aquest ventall de possibilitats, sinó que es basa en els subjectes de la relació jurídic-tributària, que no es altra que la contraposició entre un subjecte actiu, que s'identifica en la figura de l'Administració, i un o uns obligats tributaris, com per exemple, el subjecte passiu, el substitut o el retenidor²⁹.

En cinquè lloc, cal fer referència a les mesures cautelars. Aquestes tenen el mateix fonament en ambdós àmbits, és a dir, tant en el procés penal com en el procediment inspector les mesures cautelars s'adoptaran per evitar la desaparició o alteració de proves i assegurar l'execució de la resolució³⁰. També coincideixen tant l'ordenament tributari, com l'ordenament processal penal en exigir-se que les mesures adoptades siguin proporcionades i motivades, idònies per al fi que persegueixen, i limitades en el temps³¹.

La principal diferència sorgeix en el ventall de mesures cautelars, i és que mentre que en el procés penal es podran fixar mesures cautelars personals que comportin la privació provisional de la llibertat, en el procediment tributari s'adoptaran mesures de caràcter real, tals com el precinte, dipòsit o incautació de mercaderies, arxius, locals o equips electrònics, etc.

No obstant, quan parlem de mesures cautelars en el delictes contra la Hisenda Pública, hem de tenir en compte que, tal i com es desenvoluparà més endavant, el procés penal per delictes fiscal no paralitza les actuacions administratives. En aquest sentit, es permet que l'Administració adopti mesures dirigides a l'assegurament de l'acció de cobrament, i per tant, que pugui aprovar mesures cautelars en paral·lel al procés penal³². Aquesta possibilitat va ser introduïda amb la reforma de la LGT operada per la Llei 7/2012, i modificada, posteriorment, per la Llei 34/2015.

En sisè lloc, cal comparar la tramitació d'ambdós procediments, i les seves diferents fases. Tots dos procediments es divideixen en dues grans fases: la fase d'instrucció, i una segona fase, que en el cas del procés penal serà el judici oral, i en el cas del procediment inspector serà de

²⁹ La relació jurídic-tributària no es pot reduir als subjectes mencionats, ja que la realitat jurídica és molt més complexa, *vid.* MERINO JARA, I. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte general. Lecciones adaptadas al EEES* (5a ed.). Madrid:Tecnos, pàg. 337.

³⁰ Així ho ha posat de manifest una part de la doctrina d'ambdós àmbits, que coincideixen en què tals mesures comparteixen fi en tant que pretenen assegurar la recaptació, ja sigui per incrementar la recaptació i aflorar bases imposables en l'àmbit fiscal, o bé perquè es busca castigar la conducta defraudatòria, en l'àmbit penal (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 UNED* (num. 14), pàgs. 149-175).

³¹ *Vid.* PÉREZ ROYO, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (25a ed). Navarra: Thomson Reuters Civitas, pàg. 324; i Armenta Deu, T., *op. cit.*, pàg. 213.

³² Art. 81.8 LGT: «Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena».

resolució³³. En ambdós casos, seran òrgans diferents els encarregats d'instruir i enjudiciar o liquidar.

Cal tenir present que la LECrim preveu diferents procediments, i que en el cas que ens ocupa, es seguirà el procediment abreujat, per ser aquell d'aplicació als delictes castigats amb pena privativa de llibertat no superior a nou anys, tal i com s'estableix a l'art. 757 LECrim.

Pel que fa a la iniciació de la via penal, la *notitia criminis* pot arribar a coneixement del Jutge mitjançant denúncia o querella, o pel seu coneixement propi³⁴.

Mentre que en la via administrativa-tributària la iniciació es pot produir, com és habitual, d'ofici o a petició de la persona interessada³⁵. La primera es produirà per pròpia iniciativa de l'inspector, per ordre d'un superior, o pel seguiment dels plans d'inspecció. I la segona només es permet als mers efectes de sol·licitar la conversió d'unes actuacions d'inspecció de caràcter parcial, a unes actuacions de caràcter general.

Durant la fase d'instrucció es buscarà establir els fets mitjançant la investigació de quantes informacions siguin necessàries. Aquestes investigacions, en el cas del delicte fiscal es podran dur a terme mitjançant les actuacions pròpies de la instrucció penal, a saber, la inspecció ocular, les declaracions de testimonis o del propi investigat, informes pericials, entrades i registres, registre de dispositius d'emmagatzematge, de llibres, i altres diligències anàlogues. Similars actuacions es poden dur a terme en via inspectora, en tant que els funcionaris encarregats d'aquesta tasca tenen la consideració d'agents de l'autoritat. Si bé, aquests funcionaris troben limitades algunes facultats com pot ser l'entrada en domicilis particulars (per la qual es necessita el consentiment del subjecte inspeccionat o una autorització judicial).

La LECrim, en el seu art. 324, estableix que les diligències d'instrucció no podran tenir una durada superior a 6 mesos, excepte que siguin complexes, cas en què no podran superar els 18 mesos, sens perjudici de la corresponent pròrroga. Un cop formulats els escrits d'acusació (en un termini de 10 dies), el Jutge podrà procedir a l'obertura del judici oral, donant-se trasllat als investigats perquè formalitzin escrit de defensa (també per termini de 10 dies). Per últim, i tot i que procediria d'immediat la celebració del judici oral, la realitat és que els judicis s'allarguen i poden arribar a durar més de dos anys, sobretot en casos complexos, com és el de delicte contra la Hisenda Pública.

I en el cas de la inspecció tributària, les actuacions inspectores tenen fixades un termini màxim de 18 mesos, sens perjudici de l'ampliació a 27 mesos quan concorri alguna de les circumstàncies previstes legalment (art. 150 LGT).

³³ Aquesta divisió del procediment inspector ha estat extreta de PÉREZ ROYO., F., *op. cit.*, pàg. 317.

³⁴ ARMENTA DEU, T., *op. cit.*, pàg. 146.

³⁵ MERINO JARA, I., *op. cit.*, pàgs. 511 i ss.

Un cop conculsa la fase d'instrucció penal, aquesta donarà lloc a l'obertura del judici oral, en el qual es practicaran les proves suficients per a què el jutge pugui arribar a un convenciment³⁶.

I en el cas del procediment inspector la fase d'instrucció finalitzarà amb la documentació de les actuacions de comprovació i investigació en les actes d'inspecció. Aquestes actes també posaran fi al procediment inspector, i donaran lloc a l'obertura d'una segona fase, que es materialitza amb el procediment de liquidació.

En canvi, quan ens referim a la finalització del procés penal, hem de tenir en compte que aquesta finalització pot ser provisional o definitiva: serà provisional quan s'inadmeti la denúncia o la querella, o es sobreseeixi provisionalment; i serà definitiva quan es dicti sentència, que podrà ser absolutòria o condemnatòria.

Per últim, i en relació amb la impugnació d'actes o resolucions judicials o administratives, cal tenir present que en via penal es permet la interposició de recurs d'apel·lació contra les sentències dictades en primera instància, en base a algun dels motius establerts a l'art. 790 LECrim³⁷. En canvi, les actes no poden ser objecte de recurs o reclamació econòmica-administrativa, sense perjudici dels recursos que procedeixin contra les liquidacions tributàries que es derivin de tals actes (art. 185.4 del Reglament General d'inspecció tributària). I en tot cas, la liquidació i sanció derivades de l'acta amb acord només podran ser objecte d'impugnació o revisió en via administrativa pel procediment de declaració de nul·litat de ple dret, i sens perjudici del recurs contenciós-administratiu per vicis en el consentiment, tal i com es desprèn de la literalitat de l'art. 155.6 LGT.

Per entendre aquest règim d'impugnació administratiu cal tenir present que les actes de conformitat, com bé indica el seu nom, es subscriuen quan el subjecte inspeccionat presta la seva conformitat amb els fets i amb les propostes de regularització i liquidació, i que les actes de disconformitat són aquelles que, pel contrari el subjecte no presta la seva conformitat, o bé no compareix, o no la vol subscriure. Mentre que les actes amb acord, tal i com s'ha exposat, tenen un règim d'impugnació dels actes que en deriven molt més limitat, i és que aquestes actes només es poden subscriure en casos molt concrets (que es troben descrits a l'art. 155 LGT).

³⁶ Es podria donar el cas de finalització anticipada del procés penal, que no permetria l'obertura del judici oral. Això succeirà, normalment, quan concorri alguna de les causes de l'art. 637 LECrim.

³⁷ Aquests motius són bàsicament tres: trencament de les normes i garanties processals, error en l'apreciació de les proves i infracció d'un precepte constitucional o legal.

CAPÍTOL II – LES RELACIONS ENTRE ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS

I EL PROCÉS PENAL PER DELICTE FISCAL

2.1.- LA PREJUDICIALITAT DERIVADA D'INDICIS DE DELICTE FISCAL

En el present apartat s'exposaran els diferents sistemes de prejudicialitat que han estat vigents en el nostre ordenament jurídic, això és, com s'ha passat d'un sistema que obligava al Jutge Penal a remetre les actuacions a l'Administració Tributària, a un sistema completament a la inversa, en què el Jutge Penal calcula la quota defraudada, fins arribar a l'actual sistema de paral·lelisme procedimental.

2.1.1.- SISTEMES DE PREJUDICIALITAT

Un cop iniciat el procés penal (i igual que pot succeir en qualsevol altre procés penal del que no sigui objecte un delictes fiscal) es pot donar la prejudicialitat.

Primer de tot, però, hem de saber què s'entén per prejudicialitat en un procés penal, i és defineix com *«aquellas cuestiones de la ley penal sustantiva que exigen, para poder dictar sentencia, entrar a dilucidar relaciones jurídicas propias de otro orden jurisdiccional, que operen como antecedente lógico jurídico del silogismo en que se tiene que fundamentar la sentencia penal»*³⁸.

A més a més, cal distingir dos tipus de prejudicialitat: la prejudicialitat devolutiva i la prejudicialitat no devolutiva. La primera, és aquella en què s'aturen les actuacions del jutge penal, a la espera del pronunciament d'una altra jurisdicció o òrgan. I la segona, a la inversa, és aquella en què l'òrgan penal resol tota la causa, i les seves actuacions no requereixen del pronunciament de cap altre òrgan³⁹. Fins i tot pot donar-se un sistema de simultaneïtat en l'actuació dels procediments administratiu i penal.

Cal remarcar que la prejudicialitat tributària no és més que un subgènere de la prejudicialitat administrativa, a la que li és d'aplicació l'evolució normativa i consideracions doctrinals de la primera.

Si mirem amb perspectiva aquest plànol teòric i l'evolució normativa de la prejudicialitat tributària, comprovem com s'ha passat del primer tipus de prejudicialitat, al segon tipus, fins arribar al sistema actual, tal i com s'exposarà més endavant.

³⁸ ARMENTA DEU, T., *op. cit.*, pàg. 136.

³⁹ VELASCO CANO, F. (2009). Actuaciones inspectoras y delito contra la hacienda pública. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A., pàg. 395.

Per entendre la importància que doctrina i jurisprudència han donat a la prejudicialitat en el procés penal per delictes fiscals, cal recordar l'art. 305.1 CP, que s'articula com un tipus penal en blanc⁴⁰; la qual cosa comporta que el jutge penal es vegi en l'obligació d'aplicar normativa tributària per determinar si s'ha donat un incompliment de les obligacions tributàries. Per tant, ha d'aplicar normativa que queda fora del seu àmbit normal d'actuació.

El delictes contra la Hisenda Pública es va introduir mitjançant la Llei 50/1977, de Mesures Urgents de Reforma Fiscal, el que va donar lloc a un primer sistema de prejudicialitat: la prejudicialitat administrativa⁴¹.

Aquest sistema responia a la lògica de què la quota tributària havia de ser fixada per l'Administració Tributària⁴². De manera que només es remetia l'expedient administratiu a la Jurisdicció Penal un cop practicada la corresponent liquidació en via administrativa, és a dir, un cop esgotada aquesta.

Però de la configuració d'aquest sistema no només en destaca la preferència administrativa, sinó que a més a més, es configurava el delictes fiscal com un delictes de caràcter privat, això és, només perseguible per l'Administració; que, en opinió de VELASCO CANO⁴³ consagra un monopoli a favor de l'Administració Tributària per l'exercici del *ius puniendi* davant d'una defraudació fiscal, impeding que el Ministeri Fiscal pugui promoure l'acció de la justícia, en benefici de l'interès públic.

Aquest sistema de preferència de la via administrativa és el conegut com a «prejudicialitat administrativa o tributària», que ha estat considerat per la doctrina com un fracàs⁴⁴, causant de la manca d'aplicabilitat del delictes de defraudació durant aquells anys, i que, finalment, va ser derogat per la Llei Orgànica 2/1985.

I és que és la pròpia norma, en la seva exposició de motius, qui deixa clar que el sistema de prejudicialitat tributària no s'adapta a les necessitats del nou sistema constitucional;

⁴⁰ IGLESIAS SEVILLANO defineix les normes penals en blanc de la següent manera: «en ocasiones es necesario remitirse a normas jurídicas extrapenales para completar el tipo. En este caso estaríamos ante normas penales en blanco. La integración de la norma penal en blanco a veces puede consistir simplemente en remitirse a un concepto jurídico definido en otra rama del ordenamiento jurídico» (IGLESIAS SEVILLANO, H. (2016). Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal. *Revista de Derecho UNED* (num. 19), pàgs. 745 – 776).

⁴¹ Aquest sistema de prejudicialitat es va imposar amb l'art. 37 de la Llei 50/1977, que tenia el tenor literal següent: «Uno. Los delitos fiscales sólo son perseguibles a instancia de la Administración, sin necesidad de querrela. Dos. Una vez hayan adquirido firmeza las actuaciones administrativas y, en todo caso, cuando haya recaído resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, el Delegado de Hacienda de la provincia respectiva [...] deberá poner en conocimiento del Ministerio Fiscal los hechos que se estimen constitutivos de delitos fiscales [...]».

⁴² ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, op. cit., pàg. 86.

⁴³ VELASCO CANO, F., op. cit., pàg. 397.

⁴⁴ Vid. VELASCO CANO, F., op. cit.; ESPEJO POYATO, I. op. cit.; MUÑOZ CONDE, F. (2017). *Derecho Penal. Parte Especial* (21 ed). Valencia: Tirant Lo Blanch; entre altres.

concretament, impedeix la garantia del principi establert a l'art. 31.1 de la Constitució Espanyola, en tant que la seva realització exigeix una resposta penal per al frau fiscal⁴⁵. Així justifica aquesta llei la derogació de l'art. 37 de la Llei 50/1977:

«La redacción del artículo 37 de la Ley 50/1977, que exige el agotamiento de la vía administrativa antes de que la propia Administración tributaria, única legitimada para ello, promueva el ejercicio de la acción penal, es ciertamente un obstáculo para el correcto funcionamiento del mecanismo procesal y sustantivo y, por ello, esta Ley incluye su derogación, consciente, además, de que imponer una prejudicialidad tributaria con carácter necesario choca con el principio tradicional en nuestro ordenamiento, que, con suficiente elasticidad, aparece recogido en el capítulo II del título I del libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.»

I si a això li sumem l'art. 77.6 de la Llei General Tributària vigent en aquell moment⁴⁶, ens trobem amb la configuració d'un sistema de prejudicialitat penal, que ordenava a l'Administració la remissió del tant de culpa a la jurisdicció penal. I que, finalment, configurava el delictes fiscal com un delictes públic, perseguible d'ofici pel Ministeri Fiscal.

Tot i que amb l'entrada en vigor de l'art. 77.6 LGT només s'establia la paralització del procediment sancionador (en raó del principi *ne bis in idem*), i s'ometia un pronunciament respecte als altres procediments, en concret el de liquidació, que semblava que havia de continuar tot i l'existència del procés penal.

No obstant, semblava evident que també procedia la paralització del procediment de liquidació, no en virtut del principi *ne bis in idem*, sinó que es seguia dels principis de seguretat jurídica i del principi de prevalença de la jurisdicció penal⁴⁷. Solució, aquesta, que es va plasmar en l'apartat 5è de l'art. 10 del Reial Decret 2631/1985, de 18 de desembre, sobre procediment per sancionar les infraccions tributàries. I que es va reforçar deu anys després, amb l'aprovació de la Llei 25/1995, de 20 de juliol, de reforma de la LGT.

⁴⁵ «El artículo 31.1 de la Constitución Española ha establecido el principio de que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica, mediante un sistema tributario justo y no confiscatorio. Este principio, irrenunciable en un Estado que propugna como valores superiores la justicia y la igualdad, no se verá realizado si el fraude fiscal no encuentra, para sus más graves manifestaciones, una respuesta penal».

⁴⁶ «En los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal, la Administración pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento sancionador mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme. La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa. De no haberse estimado la existencia de delito, la Administración continuará el expediente sancionador en base a los hechos que los Tribunales hayan considerado probados».

⁴⁷ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (2011). Prejudicialidad penal y delito fiscal. *Diario de la Ley* (num. 7741), pàg. 4.

Aquest sistema també va ser criticat perquè paralitzava el cobrament del deute tributari, que quedava a l'espera de sentència ferma en via penal, temps durant el qual el contribuent podia ocultar béns o drets.

I quan semblava que, malgrat les crítiques, el sistema de prejudicialitat penal s'havia establert per molt de temps en el nostre ordenament, la Llei Orgànica 7/2012, de 27 de desembre, va modificar l'apartat 5è de l'art. 305 CP, provocant un nou canvi en la tramitació dels procediments tributaris davant d'indicis de delictes fiscals.

2.1.2.- EL PARAL·LELISME PROCEDIMENTAL

Seguint el fil de l'apartat anterior, va ser la Llei Orgànica 7/2012 la que va iniciar un nou canvi en el règim jurídic de la tramitació dels procediments tributaris per delictes fiscals. Canvi, aquest, que no només implicava un canvi material, sinó que transformava el tractament de totes aquelles conductes presumptament constitutives de delictes⁴⁸.

Aquesta reforma deixava entreveure la permissió de continuació del procediment de liquidació al mateix temps que s'estava tramitant un procés penal pels mateixos fets, però que necessitava de més desenvolupament normatiu per a poder-se portar a la pràctica.

Aquest desenvolupament normatiu va arribar amb la Llei 34/2015, de 21 de setembre, de modificació parcial de la LGT⁴⁹, que va introduir un nou Títol VI, que porta per títol: «Actuacions i procediments d'aplicació dels tributs en supòsits de delictes contra la Hisenda Pública»⁵⁰.

Ens trobem, per tant, davant d'un nou sistema de prejudicialitat, que ha estat anomenat «paral·lelisme procedimental»⁵¹.

A grans trets, la situació actual consisteix en la liquidació de forma separada d'aquells conceptes i quanties relatius a l'obligació tributària, en funció de si es troben vinculades o no al

⁴⁸ GÓMEZ JIMÉNEZ, C., MARTÍNEZ LOZANO, J. M., RAMIRO ARCAS, M., VÍRSEDA MORENO, M. J. (2015) *Guía de la reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre* (1a ed). Madrid: Wolters Kluwer, pàg. 108.

⁴⁹ MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2015), *La reforma de la Ley General Tributaria. La última evolución y adaptación del derecho tributario general: comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 47 de diciembre, General Tributaria*. (1ª ed), Valencia: Tirant Lo Blanch, pàg. 115.

⁵⁰ En aquest mateix sentit, també es va reformar l'art. 180 LGT relatiu al «Principi de no concurrència de sancions tributàries».

⁵¹ Vid. ANÍBARRO PÉREZ, S. (2017). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública* (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.

possible delict, sens perjudici de la facultat de suspensió per part del Jutge⁵², i sense haver de suspendre el procediment administratiu.

El sistema de paral·lelisme procedimental troba la seva raó de ser, bàsicament, en tres motius: per una raó de justícia material, per a donar compliment a un mandat de la Comissió Europea i per un afany recaptatori.

Pel que fa a la raó de justícia material, així s'afirma en el tenor literal de l'Exposició de motius de la LO 7/2012: «*Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración: la sola pendencia del proceso judicial no paraliza la acción de cobro pero podrá paralizarla el Juez siempre que el pago de la deuda se garantice o que el Juez considere que se podrían producir daños de imposible o difícil reparación.*»

I és que anteriorment a aquesta reforma, qualsevol deutor tributari que no hagués comés una conducta penalment reprobable es trobava obligat al pagament immediat del deute tributari. En canvi, els presumptes defraudadors pels quals s'obria un procediment penal, i que *ergo* havien comés una conducta més reprobable o més greu (en funció del citat limitat quantitatiu), es veien beneficiats en tant que no havien de fer front de forma immediata al pagament del deute tributari, i fins i tot, s'afavoria «*la realización de operaciones de vaciamiento patrimonial y creación de situaciones de insolvencia artificial, dirigidas a entorpecer el cobro de la responsabilidad civil o deuda tributaria*»⁵³.

Respecte del mandat de la Comissió Europea, aquest feia referència bàsicament als recursos propis de la Unió, i que reclamava que l'existència d'un procés penal no paralitzes l'acció de cobrament dels deutes tributaris que constituïssin un recurs propi de la Unió⁵⁴.

I pel que fa a l'afany recaptatori, així ve explicat en l'Exposició de Motius de la LO 7/2012, que afirma que la continuació del procediment de liquidació incrementarà les possibilitats de cobrament del deute tributari impagat. Aquest motiu havia estat una de les crítiques realitzades a l'anterior sistema de prejudicialitat, tal i com s'ha comentat unes línies més amunt.

Per poder entendre el funcionament del paral·lelisme procedimental, hem de seguir la literalitat dels preceptes que conformen el Títol VI de la LGT, que seran d'aplicació sempre que s'apreciïn, per part de l'Administració tributària competent, la concurrència d'indicis de delict

⁵² GÓMEZ JIMÉNEZ, C., MARTÍNEZ LOZANO, J. M., RAMIRO ARCAS, M., VÍRSEDA MORENO, M. J., *op. cit.*, pàg. 109.

⁵³ *Ibidem*, pàgs. 109 i 110.

⁵⁴ MONTERO DOMÍNGUEZ, A., *op. cit.*, pàg. 116.

fiscal, configurant-se com a un requisit bàsic⁵⁵, entenent-se indicis com a dades objectives, i no meres sospites⁵⁶.

Primer de tot, hem de tenir present que l'apartat 1r de l'art. 250 LGT estableix dos procediments diferenciats: una regla general, i una regla especial. De manera que la regla especial només s'aplicarà quan concorri alguna de les circumstàncies taxades a l'art. 251.1 LGT, i que es mencionaran més endavant.

La regla general permetrà la continuació dels procediments de comprovació i d'inspecció, que hauran de seguir les especialitats establertes en el Títol VI. La principal diferència amb la resta de procediments d'inspecció, seguint l'art. 253 LGT, és que no finalitzarà amb la firma d'una acta d'inspecció, sinó que finalitzarà amb la formalització d'una proposta de liquidació que haurà de ser notificada a l'obligat tributari, obrint-se tràmit d'audiència. A continuació es dictarà una liquidació (que com totes les altres liquidacions en que concorrin indicis de delictes fiscal tindrà el caràcter de provisional⁵⁷) i es passarà el tant de culpa al Ministeri Fiscal o a la jurisdicció competent; donant-se per finalitzat el procediment de comprovació.

L'apartat 2n de l'art. 253 LGT contempla els efectes de la inadmissió de la denúncia o querella, que provocarà la retroacció de les actuacions inspectores al moment anterior en què es va dictar la proposta de liquidació, i es continuarà el procediment inspector seguint les regles generals per a aquest. Mentre que l'admissió de la denúncia o querella comportarà l'obertura del període voluntari d'ingrés⁵⁸.

Quan coexisteixin elements vinculats al possible delictes i altres de no vinculats es practican dues liquidacions separades: la liquidació d'elements vinculats a delictes seguirà les especialitats del Títol VI; i la liquidació d'elements no vinculats al delictes seguirà el procediment ordinari de liquidació⁵⁹.

La regla especial comportarà una situació similar a l'anterior regulació, en tant que comporta la suspensió de les actuacions administratives. Sempre i quan, concorri una de les circumstàncies següents: quan la continuació de la tramitació administrativa pugui ocasionar la prescripció del delictes⁶⁰, quan no sigui possible determinar amb exactitud l'import de la liquidació o no hi hagi

⁵⁵ GÓMEZ JIMÉNEZ, C., MARTÍNEZ LOZANO, J. M., RAMIRO ARCAS, M., VÍRSEDA MORENO, M. J., *op. cit.*, pàg. 111.

⁵⁶ Sentència del Tribunal Suprem, num. 717/2010, de 22 de juny 2010 (Sala Penal), FJ III.

⁵⁷ Així s'expressa a l'art. 101.4.c) LGT: «*En todo caso tendrán el carácter de provisionales las liquidaciones dictadas al amparo de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley*».

⁵⁸ FORTUNY ZAFORTEZA, M., SOTELO TESIS, C. (2015). *Reforma de la Ley General Tributaria 2015* (1ª ed). Madrid: Francis Lefebvre, pàg. 84.

⁵⁹ *Ibidem*, pàg. 83.

⁶⁰ El delictes de l'art. 305 CP prescriu al cap de 5 anys, i el tipus agreujat de l'art. 305 bis CP, al cap de 10 anys.

la possibilitat d'atribuir-la a un obligat tributari concret, o quan la liquidació administrativa pugui perjudicar la investigació.

La constatació de concurrència d'una d'aquestes circumstàncies s'haurà de fer constar en un acord motivat, que s'adjuntarà a l'escrit de denúncia o querella que es remetrà a la jurisdicció penal.

També, cal tenir en compte l'existència d'una tercera regla, contemplada a l'apartat 5è del CP, que faculta al Jutge per acordar la suspensió de la liquidació vinculada a delictes. Aquest precepte té el tenor literal següent: «*Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución...*».

El citat precepte estableix l'obligació de prestar garantia per poder procedir a la suspensió, tot i que el Jutge podrà acordar la suspensió amb dispensa total o parcial de la garantia quan aquesta no es pogués prestar en tot o en part, i detectés que l'execució pogués ocasionar danys irreparables o de difícil reparació.

Amb la mateixa literalitat s'estableix a la LECrim, que en els seus arts. 621 *bis* i *ter* regula la sol·licitud i acord de la suspensió de l'execució de l'acte de liquidació.

En concret estableix que la garantia haurà de cobrir suficientment l'import fixat a la liquidació administrativa, així com els interessos de demora i els recàrrecs que procedirien en cas d'execució (art. 621.3 *bis* LECrim). I que, com és evident, l'Administració no podrà alienar els béns que ja hagués embargat amb anterioritat a la suspensió, fins que la sentència que es dicti en via penal no sigui condemnatòria, confirmi total o parcialment la liquidació i sigui ferma (art. 621.3 *ter* LECrim).

Per últim, en el cas dels procediments sancionadors, no procedirà la seva iniciació quan correspongués a fets en què concorreguessin indicis de delictes. I si en el moment de remissió del tant de culpa, aquest procediment ja s'hagués iniciat o estigués en curs, procedirà la seva conclusió⁶¹.

Tot i els esforços legislatius per aconseguir una solució satisfactòria, és cert que, tal i com posen de manifest alguns autors, «*ni la antigua ni la nueva regulación de la prejudicialidad penal en el ámbito tributario evitan las disfunciones que se producen ante la convergencia de procedimientos penales y tributarios*»⁶².

⁶¹ A diferència del que succeïa amb l'anterior regulació, en què simplement es determinava la seva suspensió.

⁶² PUEBLA AGRAMUNT, N. (2017). El Tribunal Supremo unifica doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal. *Revista Quincena Fiscal* (num. 6), pàg. 23 – 40.

I és que el paral·lelisme procedimental, a l'igual que els anteriors sistemes de prejudicialitat precedents, també està sent criticat per part de la doctrina.

En concret, TEJERIZO LÓPEZ⁶³ ha realitzat fins a sis crítiques a l'actual regulació⁶⁴, conclouent que el present règim jurídic només podria ser acceptat si s'establissin mitjans perquè el contribuent es pogués oposar a les liquidacions, o facilitar mesures ràpides i eficaces per al rescabament dels possibles danys realitzats en via administrativa davant d'una sentència penal absolutòria.

Altres autors també han criticat l'afany recaptatori, els problemes de quantificació, sobretot en tributs sotmesos a tipus de gravamen progressius⁶⁵, o la dificultat per delimitar aquells conceptes del deute tributari que es trobin vinculats al delictes d'aquells altres que no s'hi trobin vinculats, de manera que només una casuística suficientment desenvolupada podrà aclarir aquest fet⁶⁶.

2.2.- CONFRONTACIÓ DEL DRET A NO AUTOINCRIMINAR-SE AMB EL DEURE DE COL·LABORACIÓ TRIBUTÀRIA

El dret a no autoincriminar-se o més conegut com a dret a no confessar-se culpable, ve reconegut a l'art. 24.2 CE que reconeix el dret de tots els ciutadans, entre d'altres, a un procés públic, amb totes les garanties, a utilitzar els mitjans de prova pertinents per a la seva defensa a no declarar contra si mateixos, a no confessar-se culpables i a la presumpció d'innocència.

El dret a no declarar contra si mateix i a no confessar-se culpable han vingut íntimament lligats i són manifestacions del dret de defensa, en la seva vessant passiva, ja que protegeix la inactivitat del subjecte investigat. De tal manera que l'acusat pot decidir quin tipus de defensa dur a terme,

⁶³ TEJERIZO LÓPEZ, J. M., (2016). El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública. *Revista Española de Derecho Financiero*, (num. 170), pàgs. 17 – 35.

⁶⁴ Algunes d'aquestes crítiques es basen en: una vulneració al principi d'igualtat d'armes per la tramitació paral·lela de dos procediments; la possible utilització dels documents descoberts en via administrativa, en la via penal, vulnerant l'art. 24 CE; que el *quantum* del deute tributari defraudat només es pot determinar de forma definitiva en la sentència penal; o que les contribuents no s'han de veure perjudicats per l'existència d'una justícia massa lenta.

⁶⁵ ANÍBARRO PÉREZ, S., *op. cit.*, pàg. 56.

⁶⁶ E. BACIGALUPO ZAPATER, "La reforma de delito fiscal por la LO 7/2007", *Diario La Ley*, num. 8076, 6 de mayo de 2013 (versión electrónica), (tal i com es cita en ANÍBARRO PÉREZ, S., *op. cit.*, pàg. 47).

en el sentit que en cap cas pot ser forçat o induït, sota cap circumstància, a realitzar declaracions ni confessions que el condueixin a la seva declaració de culpabilitat⁶⁷.

Pel que fa al deure de col·laboració amb l'Administració Tributària, aquest es pot realitzar sota diverses fórmules de col·laboració (ja siguin actituds actives o passives, com per exemple, el mer pagament o declaració d'un impost). Tot i això, en el present treball, quan parlem del deure de col·laboració, ens estem referint a l'obligació dels contribuents reconeguda, de manera genèrica a l'art. 29 LGT, i de manera concreta a l'art. 142 LGT.

Aquest deure constitueix una col·laboració molt genèrica, que pot abastar des de la mera facilitació de la pràctica d'actuacions de comprovació, fins al subministrament als òrgans de l'Administració aquelles informacions, dades o documents amb transcendència tributària que siguin requerits.

Aquesta potestat de l'Administració tributària, deriva directament del deure general de contribuir⁶⁸, erigint-se com una garantia per a salvaguardar els principis tributaris reconeguts a l'art. 31.1 CE.

I no es pot considerar que aquesta potestat tributària comporti la consideració dels contribuents de súbdits fiscals, en tant que aquesta potestat gaudeix de suport constitucional, i situa als contribuents en una situació de subjecció que, no és altra que la que deriva de la normal subjecció dels contribuents a l'ordenament jurídic⁶⁹.

Compartim, doncs, el punt de vista de SARRÓ RIU quan per justificar la necessitat del deure de col·laborar afirma: «*el deber de colaboración encuentra soporte constitucional no ya porque constituye una manifestación del deber de contribuir sino porque su ausencia haría imposible la consecución de objetivos y intereses constitucionalmente reconocidos*⁷⁰».

També s'ha de mencionar la infracció tributària per resistència, obstrucció, excusa o negativa a les actuacions de l'Administració tributària de l'art. 203 LGT. Aquesta infracció serà d'aplicació per garantir el compliment del deure de col·laboració de l'art. 142 LGT. És a dir, que en la mesura que una persona incompleixi un requeriment basat en el mencionat deure, estarà incorrent en la infracció de l'art. 203 LGT, en el sentit que desatendre un requeriment de l'Administració explícitament constitueix un supòsit de resistència, obstrucció, excusa o negativa, tal i com s'estableix a la lletra b) de l'art. 203.1 LGT.

⁶⁷ RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, R. (2000). *Derechos fundamentales y garantías individuales en el proceso penal: nociones básicas, jurisprudencia esencial* (1a ed). Granada: Comares, pàg. 49.

⁶⁸ Sentència del Tribunal Constitucional, de 26 d'abril, num. 76/1990, FJ III.

⁶⁹ SARRÓ RIU, J. (2009) *El derecho a no autoinculparse del contribuyente: Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda* (1a ed). Barcelona: Bosch Fiscalidad, pàgs. 34 i 35.

⁷⁰ *Ibidem*, pàg. 37.

Un cop que s'han exposat per separat el dret a no autoincriminar-se, i el deure de col·laboració, aquests s'han de posar en relació.

La qüestió aquí controvertida és la utilització d'informació i documents obtinguts en un procediment tributari, en aplicació del deure de col·laboració o mitjançant coacció (això és, per evitar la imposició d'una sanció per resistència o obstrucció), en un procés penal, en què regeix el dret a no autoincriminar-se.

De tal manera que si l'obligat tributari no col·labora amb l'Administració, serà sancionat per resistència, obstrucció, excusa o negativa a l'activitat inspectora; però si en aplicació del deure de col·laboració el contribuent aporta documentació o emet declaracions incriminatòries, i finalment es passa el tant de culpa a la via penal, aquesta documentació formarà part de l'expedient administratiu, i per tant, de les proves a utilitzar durant el procés penal, el que comportarà que l'infractor participi en l'aportació de proves per a la seva condemna.

A aquesta controvèrsia se li ha d'afegir un altre element, que ja s'ha mencionat en altres punts del present treball: actualment no s'exigeix la comunicació a l'obligat tributari de la iniciació d'actuacions tributàries dirigides, no només a liquidar el deute, sinó també tendents a l'obtenció d'indisidències penals suficients per passar el tant de culpa al Ministeri Fiscal.

La jurisprudència també s'ha pronunciat sobre aquesta matèria⁷¹. Així, hem de tenir en compte la important sentència del TC num. 76/1990, de 26 d'abril, de la qual, el seu FJ VI té el tenor literal següent: «*Sin que pueda considerarse la aportación o exhibición de esos documentos contables como una colaboración equiparable a la «declaración» comprendida en el ámbito de los derechos proclamados en los arts. 17.3 y 24.2 de la Constitución*». I en paraules d'aquest mateix tribunal, en sentència posterior, num. 197/95, de 21 de desembre, no es considera una declaració inculpatòria el fet d'aportar documents, sinó només el fet d'emetre una manifestació admetent la culpabilitat: «*en cuanto el deber de colaboración que al titular del vehículo impone el precepto legal cuestionado no supone la realización de una manifestación de voluntad ni la emisión de una declaración que exteriorice un contenido inculpatorio no puede considerarse el mismo, ni la consiguiente tipificación de su incumplimiento sin causa que lo justifique como infracción, contrario al derecho a no declarar contra sí mismo*».

⁷¹ No serà objecte d'exposició la doctrina del Tribunal Europeu de Drets Humans d'Estrasburg, en tant que aquesta ja ha estat comentada per gran part de la doctrina, *vid.* SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal: el derecho a no declarar contra sí mismo, *op. cit.*; SARRÓ RIU, J., *op. cit.*; García Berro, F. (2004). *Procedimientos tributarios y derechos de los contribuyentes en la nueva LGT* (1a ed). Madrid: Marcial Pons, pàgs. 182 i ss; ESTEVE PARDO, M. L. (2000), El derecho a no autoinculparse en los procedimientos tributarios: Incidencia de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *XX Jornadas Latino-americanas de derecho tributario*. Salvador de Bahía: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario; entre d'altres.

I aquesta mateixa sentència, en el FJ III estableix clarament la prevalença del deure de col·laboració respecte el dret de l'art. 24.2 CE, quan diu: «*Para los ciudadanos este deber constitucional implica... una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales*». És a dir, que l'obligació de col·laborar al sosteniment de les despeses públiques no es pot veure limitada pels drets fonamentals reconeguts a la Constitució.

Però encara és més clar el TS, que en la seva Sentència de 23 d'octubre de 1990⁷² va establir que: «*no significa que los datos o hechos que reconozca el obligado tributario, o los informes que proporcionase sobre sus actividades, implique que se confiese culpable de algo o que se le obligue a declarar contra sí mismo, en los términos del art. 24 de la Constitución, sino simplemente que se está dando efectividad a un deber jurídico impuesto por los preceptos citados, respaldados por el art. 31 de la Constitución*»⁷³.

La meva opinió no és contrària a la línia jurisprudencial exposada, si bé és cert que, en aquest punt, coincideixo amb RIBES RIBES en què el TC no ha donat una resposta a la possible utilització o no de dades incriminatòries obtingudes en el procediment inspector, en un posterior procés penal, limitant-se a donar una clara preferència al deure de col·laboració en l'àmbit tributari inspector⁷⁴, en ares a salvaguardar el deure de contribuir al sosteniment de la despesa pública.

I pel que fa a la doctrina, no trobem una posició unitària, sinó ans al contrari. Alguns autors consideren que ha de prevaldre el dret a no autoinculpar-se, en detriment del deure de contribuir, entre altres motius, per tenir, el primer, caràcter de dret fonamental⁷⁵: tot i que una variant d'aquesta posició és el sosteniment de l'aplicació del dret a no autoinculpar-se només durant la fase preprocesal, i en les seves dues vessants (això és, l'exclusió de les proves obtingudes mitjançant coacció que constin en l'expedient administratiu que es remet al Ministeri Fiscal, i per altra banda, el dret a guardar silenci de l'obligat tributari⁷⁶). Altres proposen una comunicació absoluta d'informació entre el procés penal i el procediment tributari, de manera que en l'informe de la Inspecció no hi podran constar dades relatives a les

⁷² Sentència del Tribunal Suprem, de 23 d'octubre de 1990, Sala Contenciós-Administratiu, Secció 9a, FJ III.

⁷³ Aquesta doctrina jurisprudencial va ser criticada per part alguns autors, en concret SÁNCHEZ SERRANO que va equiparar els ciutadans espanyols a súbdits fiscals [SÁNCHEZ SERRANO, L. (1992). *Los españoles ¿súbditos fiscales?* (I), *Impuestos* (num. 8, pàgs. 20 i ss)].

⁷⁴ RIBES RIBES, A. (2007). *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (1a ed). Madrid: Iustel, pàg. 74.

⁷⁵ LAGO MONTERO, J. M. (1999). Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (num. 15), pàg. 353.

⁷⁶ ANÍBARRO PÉREZ, S., *op. cit.*, pàgs. 93 i 94.

actuacions realitzades sota l'amenaça de sanció, simplement hi podrien constar aquelles dades facilitades voluntàriament pel contribuent objecte de la inspecció, o per terceres persones, o fins i tot, obtingudes per l'Administració en altres procediments tributaris, com el de comprovació⁷⁷.

Fins i tot, doctrinalment, s'han realitzat varies propostes, com la de prohibir la intercomunicació de dades entre el procediment inspector i el sancionador; o si s'accepta aquesta intercomunicació, reconèixer sempre el dret a no autoincriminar-se; o suspendre directament el procediment de comprovació per continuar amb un de sanció que reconegui unes garanties constitucionals similars a las del procés penal⁷⁸.

La posició que en el present treball defenso és la seguida per SANZ DÍAZ-PALACIOS⁷⁹ i per IGLESIAS CAPELLAS⁸⁰, i que advoquen pel manteniment del vigent model de tramitació procedimental, així com pel manteniment del deure de col·laboració amb l'Administració Tributària i la seva corresponent sanció en cas d'incompliment, però modificant o limitant el contingut de l'expedient administratiu que es remet a l'òrgan jurisdiccional o al Ministeri Fiscal, amb el fi de salvaguardar les garanties que regeixen en el procés penal.

En paraules d'IGLESIAS CAPELLAS: «*No se trata tanto de justificar si un obligado tributario tiene derecho a rechazar colaborar..., como de analizar si la Administración Tributaria tiene que poner en conocimiento del juez penal los elementos probatorios obtenidos por la Inspección de los tributos y de los cuales se desprenda la autoinculpación del obligado tributario...*»⁸¹.

És a dir, no tots els documents o informació aportats de manera coactiva pel presumpte infractor han de conformar l'expedient administratiu objecte de remissió a la via penal. Sinó que d'aquest s'hauran d'excloure aquelles declaracions inculpatòries (i ens remetem a la definició donada pel TC, que s'ha exposat unes línies més amunt). De manera que es podran mantenir tots aquells documents que no constitueixin una declaració, en el sentit exposat⁸².

⁷⁷ RIBES RIBES, A., *ob cit.*, pàg. 85.

⁷⁸ ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M.. (2006). El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario: la posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales. *Crónica tributaria* (num. 118), pàgs. 11 - 28.

⁷⁹ SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2003). La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal: el derecho a no declarar contra sí mismo. *Revista jurídica de Castilla – La Mancha*, num. 35, pàgs. 145 – 166.

⁸⁰ IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012). *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de recaudación y liquidación* (tesis doctoral). Recuperat de Dipòsit digital de documents de la UAB <http://hdl.handle.net/10803/121600> (pàgs. 26 i ss).

⁸¹ *Ídem*.

⁸² Fins i tot el Tribunal Europeu de Drets Humans d'Estrasburg ha considerat que el dret a no declarar contra si mateix no s'estén als materials que tenen una existència independent de la voluntat de l'acusat – prgf. 96 de la Sentència dictada en l'assumpte Saunders v. Regne Unit, de 17 de desembre de 1996.

Per entendre millor aquesta posició es pot realitzar una comparació de dues situacions⁸³.

La primera, si la persona objecte d'una inspecció refusa col·laborar en l'aportació d'una determinada documentació, sens perjudici del corresponent procediment sancionador, els documents requerits no formaran part de l'expedient administratiu.

I la segona, si una persona en la mateixa situació, i en compliment del deure de col·laboració, aporta els documents que li han estat requerits, aquests passaran a formar part del citat expedient administratiu.

De manera que es crea una situació de desigualtat quan aquest expedient es remet a la via penal, ja que qui ha complert amb el seu deure legal es trobarà amb més proves en contra, aportades per ell mateix, respecte d'una persona que no ha complert amb la seva obligació legal. Situació que, lògicament, no pot ser més que rebutjada.

És per això que de cares a l'expedient en via penal, aquests dos presumptes infractors s'hauran de trobar en una situació d'igualtat de condicions.

També hem de tenir en compte que la supressió d'aquesta documentació de l'expedient administratiu quan aquest es remet a la jurisdicció penal no afecta a la prova dels fets objecte del litigi, en tant que si l'Administració, en el seu moment, va decidir requerir-la directament a l'obligat tributari, és en compliment del principi de proporcionalitat⁸⁴; i és que l'Administració disposa de mitjans suficients per aconseguir la mateixa documentació per vies alternatives, però més perjudicials, com per exemple, mitjançant una entrada i registre⁸⁵.

És a dir, que a l'hora de delimitar quina informació s'ha de suprimir de l'expedient administratiu, s'haurà de seguir un criteri basat en l'existència d'aquesta documentació amb independència de la voluntat de l'obligat tributari⁸⁶. Per tant, aquells materials que tenen caràcter obligatori ex lege (com és el cas de la comptabilitat empresarial), o que es troba en mans d'un tercer podran ser remesos a la jurisdicció penal. En canvi, no es podran remetre aquells materials dels quals, la seva existència, depengui del presumpte infractor, com són les manifestacions orals o escrites del propi contribuent.

⁸³ IGLESIAS CAPELLAS, J., *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de recaudación y liquidación*, op. cit., pàgs. 28 i 29.

⁸⁴ El principi de proporcionalitat requereix que sigui preferent la utilització de mesures menys costoses abans que aquelles que generin un major perjudici, de manera que es preferiria que sigui el propi contribuent qui aporti la documentació, abans que la realització d'una entrada i registre.

⁸⁵ Vid. la Sentència del Tribunal Constitucional num. 18/2005, d'1 de febrer, Antecedent 10è, en què el Ministeri Fiscal destaca que la utilització, per part de l'Administració Tributària, del requeriment a l'obligat tributari d'uns determinats documents, en ares al principi de proporcionalitat, i que la documentació sol·licitada donava compliment a allò establert en les Lleis mercantils, i per tant, existia amb independència de la voluntat del recurrent.

⁸⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, A. La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal: el derecho a no declarar contra sí mismo, op. cit., pàgs. 23 i 24.

I aquesta opinió és extrapolable a les relacions entre procediment inspector i procediment sancionador. En aquest punt coincidim amb ESTEVE PARDO quan afirma que: «*el derecho a no autoinculparse prevalece sobre los deberes de colaboración exclusivamente en el procedimiento sancionador*»⁸⁷. Per tant, la informació que es subministri a les actuacions sancionadores hauran de respectar i garantir, igual que succeeix amb el procés penal, el dret a no autoincriminar-se.

En detriment de les anteriors propostes doctrinals, relatives a la prevalença del dret a no autoinculpar-se, en detriment del deure de contribuir, cal dir que, respecte el reconeixement del dret a no autoinculpar-se en el procediment tributari, aquesta no té en compte la doctrina ja assentada tant pel TC com pel TS, que ha estat exposada unes línies més a munt. Així com tampoc té en compte els efectes que tindria per al procediment d'inspecció una possible eliminació del deure de contribuir, o l'establiment del dret a no autoinculpar-se, que provocaria grans demores en la seva tramitació, a causa de les dificultats que es plantejarien als inspectors per obtenir les proves, i fins i tot, la possibilitat de no aconseguir provar una defraudació que efectivament s'ha comés.

I pel que fa a l'advocació per una comunicació total i absoluta entre el procediment d'inspecció i el procés penal, aquesta no faria si no que perjudicar la instrucció del procés penal, provocant una major dificultat de prova, no només de l'element subjectiu del delictes, això és, del dol, sinó també de l'element quantitatiu. Conseqüentment, conductes que requereixen una repressió penal, podrien quedar limitades a una mera infracció administrativa.

2.3.- LES ACTUACIONS DELS ÒRGANS DE L'ADMINISTRACIÓ TRIBUTÀRIA EN EL PROCÉS PENAL

Durant l'enjudiciament d'un delictes fiscal, el jutge o tribunal corresponent pot utilitzar informació provinent de l'Administració Tributària (tal i com s'ha exposat en l'anterior apartat relatiu als documents aportats per l'obligat tributari), però també pot requerir la intervenció dels seus funcionaris en aquest procés.

Així es dona compliment al deure de col·laboració que tenen les administracions públiques amb els òrgans jurisdiccionals. I com seria lògic, l'actuació de l'Administració Tributària en el procés penal s'hauria de trobar regulada, a fi d'evitar els problemes relatius a la posició dels òrgans de l'administració tributària en el procés penal.

⁸⁷ ESTEVE PARDO, M. L., *op. cit.*, pàg. 36.

Però això no és així, i és que en la normativa vigent no trobem una regulació expressa d'aquestes possibles intervencions, de manera que han estat la jurisprudència i la doctrina els encarregats de plantejar aquesta problemàtica procedimental.

El present apartat es troba dividit en dos subapartats: el valor probatori dels documents tributaris i la intervenció dels Inspectors d'Hisenda com a pèrits, ambdós en el procés penal.

Respecte el valor probatori dels documents tributaris en el procés penal, cal tenir en compte que si durant la tramitació d'un procediment administratiu es descobreixen indicis de delictes fiscals, tal i com s'ha exposat al llarg del treball, es remetrà el tant de culpa a la jurisdicció penal.

Aquesta remissió es durà a terme, per part de l'Administració, mitjançant l'enviament de les actuacions a la corresponent jurisdicció, en forma d'informe detallat per l'actuari al qual s'adjuntarà la documentació reunida⁸⁸.

I respecte de la intervenció dels Inspectors d'Hisenda, cal tenir en compte que aquesta intervenció es basarà en el compliment del deure de col·laboració de les administracions públiques, i en aquest cas concret, de l'Agència Tributària, amb els òrgans jurisdiccionals; deure, aquest, que es troba establert als arts. 118 de la Constitució Espanyola, i 17.1 de la Llei Orgànica del Poder Judicial.

A la pràctica els òrgans jurisdiccionals, durant el procés penal, presenten sol·licituds de col·laboració amb l'Agència Tributària, ja sigui a través de l'auxili judicial o peritatges, sempre en causes per delictes contra la Hisenda Pública, ja que aquests funcionaris són plenament competents⁸⁹.

2.3.1.- EL VALOR PROBATORI DELS DOCUMENTS TRIBUTARIS

Quan es fa menció als documents tributaris, ens estem referint a tots aquells documents inclosos en l'expedient administratiu que es remetrà a l'òrgan jurisdiccional competent.

I és que aquest expedient administratiu incorporarà des de les manifestacions de l'actuari, en forma de diligències, actes o propostes de liquidació, fins a documents del propi contribuent inspeccionat, informació complementària aportada per terceres persones, manifestacions del

⁸⁸ GIL MARTÍNEZ, A. (2004). La instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública. Solaz Solaz, E. *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda pública* (1a ed, pàgs. 305 - 383). Madrid: Consejo General del Poder Judicial, pàg. 325.

⁸⁹ Agència Tributària. (s. d.). Memoria 2016. Recuperat de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/ Ayuda Memoria 2016/4 PRINCIPALES ACTUACIONES/4_1 Control del fraude tributario y aduanero/4_1_4 Colaboracion de la AT con los organos jurisdiccionales/4_1_4 Colaboracion de la AT con los organos jurisdiccionales.html (Consultat per darrera vegada el 29 de març de 2018)

contribuent o del seu representant, requeriments o altres elements materials que constatin l'existència d'indicis de delictes fiscals, i provoquin la convicció del Jutge⁹⁰.

I la importància de determinar el seu valor probatori és tant a efectes de la fase d'instrucció del procés penal, com a efectes de la vista oral.

Pel que fa al paper que juguen les actes i diligències de la Inspecció davant d'un presumpte delictes fiscal, aquest és molt important, en tant que són els documents on principalment es reflecteixen les actuacions típiques de la Inspecció, és a dir, on es reflexa per escrit les seves actuacions i es deixa constància de les mateixes⁹¹.

Per tant, serà en les actes i diligències on es constati o s'infereixi una *notitia criminis* suficient per a l'obertura del procés penal.

La qüestió sobre el valor probatori dels referits documents ha estat ja resolta pel Tribunal Constitucional, tal i com s'exposarà unes línies més avall. No obstant, he considerat que es tracta d'una qüestió encara ara rellevant com per abordar-la en el present treball.

Els arts. 107.1 i 144.1 LGT estableixen el valor de documents públics de les diligències i actes, respectivament. Així s'expressa explícitament en el tenor literal de tals preceptes: «*Las diligencias extendidas en el curso de las actuaciones y los procedimientos tributarios tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario*» i «*Las actas extendidas por la inspección de los tributos tienen naturaleza de documentos públicos y hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que se acredite lo contrario*».

Tot i que *a priori* podria semblar clar que, com a qualsevol altre document emès per un funcionari públic aquests tenen valor de document públic, tal i com s'entén per regla general, d'acord amb el Codi Civil⁹², aquests documents veuen reduïda la seva virtualitat probatòria, en tant que de la segona part de tals preceptes es desprèn que s'admet prova en contra de tals fets, diferenciant-se, doncs, del valor de prova plena que el Codi Civil atribueix a tals documents⁹³.

⁹⁰ COLLADO YURRITA, P. (1996). *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal* (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch, pàg. 159.

⁹¹ VEGA BORREGO, F. A. (1998). El valor probatorio de las actas y diligencias de la inspección de los tribunales en el orden jurisdiccional administrativo y penal. *Revista de estudios económicos y empresariales* (num. 11), pàgs. 221-246.

⁹² Que en el seu art. 1.218 estableix que «*los documentos públicos hacen prueba, aun contra tercero, del hecho que motiva su otorgamiento y de la fecha de éste*».

⁹³ RIBES RIBES, A. *ob cit.*, pàg. 118.

A efectes del present treball, i donat que les actes i les diligències de la Inspecció són els principals documents que integren l'expedient administratiu, aquests seran analitzats de manera conjunta⁹⁴.

Ja en el primer moment en què es va establir el valor de document públic de les actes (en l'art. 145.3 de l'anterior Llei General Tributària) van aparèixer els primers detractors, que criticaven l'existència d'una presumpció legal a favor de l'Administració i en contra del dret fonamental a la presumpció d'innocència, que provocava una inversió de la càrrega de la prova, de manera que la càrrega probatòria passava a recaure, no sobre la part acusadora, sinó sobre a part acusada.

Aquesta posició, però, no pot ser acceptada en cap dels seus aspectes. En aquest sentit s'ha pronunciat el Tribunal Constitucional en la ja citada Sentència num. 76/1990, de 26 d'abril.

Entre d'altres qüestions, als efectes que ara interessen, en la citada sentència es va plantejar la constitucionalitat de l'art. 145.3 de l'anterior LGT (corresponent a l'actual art. 144 LGT), en base a una injustificada inversió de la càrrega de la prova.

Qüestió, aquesta, que va permetre la delimitació del valor com a mitjà de prova de tals actes i diligències. Partint del principi de presumpció d'innocència, aquest exigeix que la sanció estigui basada en actes o mitjans probatoris de càrrec, que aquesta càrrega de la prova correspon a la part acusadora, i que aquesta s'haurà de practicar durant el judici oral, sempre seguint els principis d'immediació de l'òrgan judicial, de contradicció i publicitat, del dret de defensa, del principi de contradicció i de la valoració conjunta de la prova⁹⁵.

El TC va declarar en el seu FJ VIII B), de forma expressa que: *«Ha de excluirse a limine que el art. 145.3 de la LGT (hoy art. 144.1) establezca una presunción legal que dispense a la Administración, en contra del derecho fundamental a la presunción de inocencia, de toda prueba respecto de los hechos sancionados»*.

El Tribunal considera que ens trobem davant d'un mitjà probatori vàlid i ajustat a Dret, i que la inexistència de tal presumpció a favor de l'Administració es veu reforçada per l'admissió de prova en contrari, que es desprèn del tenor literal dels preceptes citats. De tal manera que només s'estaria vulnerant la presumpció d'innocència en el supòsit que ens trobéssim davant d'una presumpció *iruis et de iure*; supòsit, evidentment, que no és el que ens ocupa.

⁹⁴ Si bé que altres autors analitzen el valor probatori de l'expedient diferenciant els diversos documents que l'integren. Aquest és el cas dels informes que tenen altres característiques diferents de les actes i diligències, i dels quals es planteja la qüestió si el seu valor és el de l'expedient on s'integren, o si bé, gaudeixen d'autonomia pròpia i independent de l'expedient (*Vid. GIL MARTÍNEZ, A., op. cit., pàg. 339*).

⁹⁵ Sentència del Tribunal Constitucional, de 26 d'abril, num. 76/1990, FJ VIII.

I afegeix que: «*el acta de la Inspección contiene la constatación de unos hechos de los cuales se infiere una notitia criminis suficiente para la apertura de un proceso penal, dentro del cual y en la fase del juicio oral tendrá el valor probatorio como prueba documental que el Juez penal libremente aprecie, con respeto a todos los derechos reconocidos por el art. 24 de la Constitución*».

Tal valor només es pot predicar de «*los hechos comprobados directamente por el funcionario*», quedant, per tant, fora de tal valor probatori les possibles qualificacions jurídiques, judicis de valor o meres opinions, que els inspectors poguessin fer constar en tals actes o diligències.

En resum, el TC acaba determinant la constitucionalitat de tal precepte sempre que s'interpreti de la forma establerta en el FJ VIII B). És a dir, en el sentit que tal precepte no dispensa a l'Administració de provar les dades i circumstàncies recollits en tals actes i diligències, ans al contrari, ja que aquests documents administratiu ostenten, a judici del tribunal, el valor de mera denúncia, conseqüentment, hauran de ser provats durant el judici oral, ja sigui amb una declaració testifical amb el fi de ratificar tals declaracions, o altres mitjans que es considerin oportuns a tal fi.

En conclusió, compartim la interpretació realitzada pel TC, i acollida per la doctrina, per la qual es pot concloure que les actes i diligències dels actuaris del procediment inspector tenen una eficàcia probatòria similar a l'atestat policial, i que haurà de ser valorat d'acord amb el criteri de lliure valoració de la prova de l'art. 741 LECrim (valor aquest que regeix als mers efectes del procés penal⁹⁶).

Per tant, després d'exposar en quin sentit s'ha d'interpretar el valor probatori de tals documents, i un cop acceptada la validesa de l'actual art. 144.1 LGT (i correlativament la de l'art. 107.1 LGT), es poden establir dues funcions⁹⁷ de l'expedient administratiu en el qual es constaten indicis de delictes fiscal, en l'actualitat.

La primera funció fa referència a la iniciació del procés penal, en què tal expedient té el caràcter de mera denúncia, sent l'equivalent a un atestat policial. Així, aquest caràcter es deriva del seu contingut, que no és un altre que la constatació d'uns fets dels quals s'infereix una *notitia criminis* suficient per l'obertura del procés penal.

⁹⁶ El TC, en la citada sentència, atribueix un tractament diferent a efectes probatoris en funció de si ens trobem davant d'un procés contenciós-administratiu, o d'un procés de naturalesa penal. En aquest sentit, el FJ VIII B) que té el tenor literal següent: «*no tienen la consideración de simple denuncia, sino que ... son susceptibles de valorarse como prueba en la vía judicial contencioso-administrativa, pudiendo servir para destruir la presunción de inocencia sin necesidad de reiterar en dicha vía la actividad probatoria de cargo practicada en el expediente administrativo*».

⁹⁷ Observatorio del delito fiscal, *op. cit.*, pàg. 24.

La segona funció fa referència a la tramitació del tal procés penal, i en concret de la fase del judici oral, en què tal expedient pren el valor probatori de prova documental lliurement apreciada pel Jutge.

I, a més a més, durant la fase d'instrucció aquests documents manquen de valor probatori suficient per fer innecessària la pràctica d'activitats d'investigació per part del Jutge⁹⁸.

De la doctrina que s'acaba d'exposar es pot concloure, seguint ESPEJO POYATO, que el valor de document públic de l'expedient administratiu i l'aplicació dels principis d'oralitat i contradicció, suposa una «*legítima inversió de la càrrega de la prova*», que ve donada per l'existència d'una activitat probatòria suficient que ha de contrarestar l'acusat, perquè «*l'activitat probatòria no és sinó una successiva inversió de la càrrega de la prova a mesura que es van aportant proves en sentit divers*», i no perquè ens trobéssim davant d'una possible presumpció legal⁹⁹.

Un cop som coneixedors del valor de denúncia de l'expedient administratiu que es remet a la jurisdicció penal, i del valor de prova documental lliurement apreciada pel Jutge en la fase de judici oral, es planteja la qüestió de la reproducció oral en tal fase d'allò que s'ha manifestat en tals documents.

Així, es pot abordar la segona qüestió plantejada respecte l'actuació de l'Administració Tributària durant un procés penal per delictes contra la Hisenda Pública, que no es altre que la intervenció dels Inspectors d'Hisenda, habitualment, com a pèrits.

2.3.2.- L'INSPECTOR TRIBUTARI COM A PÈRIT

Tal i com s'ha comentat, els Inspectors d'Hisenda es poden veure requerits a col·laborar amb l'Administració de Justícia, i de manera habitual així se'ls requereix durant la tramitació de delictes per defraudació fiscal.

Aquesta intervenció es pot dur a terme mitjançant diverses figures processals, com a pèrit, com a testimoni o com a altres formes, tal i com s'exposarà al llarg d'aquest apartat. Però qualsevol que sigui la figura emprada, aquesta intervenció sempre estarà marcada per la confusió, que es deriva tant d'una manca de regulació específica, com de la qüestionada imparcialitat¹⁰⁰.

⁹⁸ RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 117.

⁹⁹ ESPEJO POYATO, I. (2012). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria* (Tesi doctoral). Recuperat de Biblios-e Archivo, repositorio institucional de la Universidad Autónoma de Madrid, <http://hdl.handle.net/10486/10926> (pàg. 628).

¹⁰⁰ ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria*, *op. cit.*, pàg. 184.

I és que es tracta d'una pràctica recurrent el qüestionament, per part de les defenses dels acusats, de la manca d'objectivitat d'aquests funcionaris: fet que provoca nombrosos incidents de recusació.

No es pot negar el paper rellevant que tenen els Inspectors davant d'un delictes contra la Hisenda Pública, en tant que informen sobre l'origen, contingut i determinació del deute tributari¹⁰¹, però sí que es pot qüestionar la qualificació d'aquest paper i que provoca una gran confusió¹⁰².

Per tant, ens trobem davant d'una de les qüestions més controvertides relatives a l'enjudiciament del delictes fiscal.

Ja s'ha vingut repetint que aquesta intervenció respon al deure o principi de col·laboració recollit als arts. 118 CE i 17.1 LOPJ.

De manera més concreta, aquest deure s'articula des de tres perspectives diferents¹⁰³: la primera, com a deure general de col·laboració de tots els ciutadans amb els òrgans judicials (art. 118 CE); la segona, com a deure específic de col·laboració de les Administracions Públiques amb els òrgans judicials (art. 17.1 LOPJ); i la tercera, com a deure singularitzat de l'Agència Tributària de col·laboració amb els òrgans judicials. Aquest últim deure es desenvolupa ja sigui amb la creació d'unitats especialitzades (com la Unitat de suport a la Fiscalia Anticorrupció), amb convenis de col·laboració per al subministrament d'informació, o amb la col·laboració en processos judicials, en concret, en l'àmbit de delictes contra la Hisenda Pública¹⁰⁴.

Pel que fa al plantejament de la qüestió que s'està tractant, existeixen diversos pronunciaments judicials al respecte. I si bé, existeixen veus que afirmen que ens trobem davant d'un debat resolt per la jurisprudència i que les elucubracions teòriques i altres opinions no compten davant d'una jurisprudència tant definida¹⁰⁵, el cert és que trobem dues línies jurisprudencials diferents.

La línia jurisprudencial majoritària permet la intervenció dels Inspectors d'Hisenda en el procés penal per delictes fiscal, i accepta que el seu informe tingui caràcter de prova pericial. Mentre que una segona línia jurisprudencial minoritària considera que tal acceptació vulnera els drets de defensa de l'acusat, i que, com a màxim, es podria acceptar una intervenció dels Inspectors a

¹⁰¹ GIL MARTÍNEZ, A., *op. cit.*, pàg. 344.

¹⁰² ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria*, *op. cit.*, pàg. 185.

¹⁰³ GAMO YAGÜE, R. (2015). Colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los órganos jurisdiccionales. *Recursos al servicio del Ministerio Fiscal: coordinación con otros organismos públicos*. Recuperat de https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/ponencia%20escrita%20Sr%20Gamo.pdf?idFile=4a5a63fc-dfe5-47ad-9802-90936202c254, pàg. 5.

¹⁰⁴ Agència Tributària. (s. d.). Memoria 2016, *op. cit.*

¹⁰⁵ Tododerecho (29 de maig de 2013). ¿Qué valor penal tienen los informe emitidos por los Inspectores de Hacienda? [Entrada en un blog]. Recuperat de <https://www.tododerecho.es/que-valor-tienen-los-informes-periciales-emitidos-por-los-inspectores-de-la-agencia-tributaria/> (Consultat per darrera vegada el 29 de març de 2018)

mer títol de testimonis. Ambdues línies jurisprudencials utilitzen arguments contraposats, de manera que l'acceptació d'una o altra tesis es redueix a una qüestió merament subjectiva.

La jurisprudència majoritària defensa que, partint de la consideració de pèrits dels Inspectors d'Hisenda, aquests no poden ser recusats, en tant que, com a funcionaris públics, compleixen les seves funcions amb imparcialitat i objectivitat. I, que la seva vinculació laboral amb l'Estat no els genera cap interès personal que els inhabiliti¹⁰⁶. Així es desprèn del tenor literal d'aquesta jurisprudència, a títol d'exemple, la Sentència del Tribunal Suprem de 5 de desembre de 2002 estableix: *«que la admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito fiscal no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo precisamente que como funcionario público debe servir con objetividad los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho de la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Público»*¹⁰⁷.

Aquesta mateixa sentència continua argumentant que: *«de seguir el criterio de la parte recurrente hasta los dictámenes balísticos, grafológicos o dactiloscópicos deberían solicitarse por el Ministerio Público al Sector privado, dada la vinculación laboral de los peritos que ordinariamente los emiten con el Ministerio del Interior que promueve la investigación y persecución de los hechos delictivos enjuiciados»*¹⁰⁸. De tal manera que, des del seu punt de vista, si no s'accepta la intervenció objectiva dels Inspectors d'Hisenda, en tant que funcionaris, sota la condició de pèrits, totes les proves pericials haurien de sol·licitar-se al sector privat.

Més encara quan, en aplicació de l'art. 741 LECrim, l'òrgan judicial haurà de realitzar una lliure valoració de tal informe pericial, sumat a la resta de proves que es practiquin en la vista; i, per tant, aquest no es veu obligat a acceptar com a provat tot allò que consti en dit informe.

En canvi, una sentència representativa de l'altra línia jurisprudencial considera improcedent l'acceptació com a prova pericial d'uns informes que *«no es sino la opinión de los funcionarios de la Agencia Tributaria que han asumido impropriamente el carácter de peritos y que, al parecer, se han manifestado sobre los resultados de su propia actuación como funcionarios»*¹⁰⁹. De manera que la seva intervenció s'ha de limitar a la condició de testimonis, als mers efectes de declarar sobre els fets dels quals haguessin tingut coneixement al llarg de la seva activitat investigadora¹¹⁰.

¹⁰⁶ Sentència del Tribunal Suprem, num. 611/2009, de 29 de maig del 2009 (Sala Penal), FJ VII.

¹⁰⁷ Sentència del Tribunal Suprem, num. 2069/2002, de 5 de desembre del 2002 (Sala Penal), FJ I.

¹⁰⁸ *Ídem*.

¹⁰⁹ Sentència del Tribunal Suprem, num. 38/2005, de 28 de gener del 2005 (Sala Penal), FJ IV.

¹¹⁰ Sentència del Tribunal Suprem, num. 463/2008, de 23 de juny de 2008 (Sala Penal), Vot Particular formulat pel magistrat Excmo. Sr. D. Jose Manuel Maza Martín.

També és objecte de crítica, per part d'aquest sector jurisprudencial, la naturalesa de tals informes. I és que, segons aquest sector, tals informes constitueixen una interpretació dels preceptes legals per part dels inspectors¹¹¹, i per tant no haurien de tenir cabuda en l'art. 456 LECrim (argument aquest, sobre el que es tornarà més endavant).

Un cop exposada la visió jurisprudencial, i a fi de poder formar-nos una opinió, més o menys, pròpia, cal analitzar (breument i a fi de no realitzar una obra més pròpia de l'àmbit processal) en quines figures processals es poden incloure els Inspectors d'Hisenda, en la matèria que ens ocupa.

En aquest sentit, la condició que s'atribueixi a l'Inspector d'Hisenda no és intranscendent, i és que comporten conseqüències diverses: com a pèrit, es pot ser objecte de recusació, mentre que com a testimoni només es comprenen les possibles exempcions per declarar; com pèrit els seus informes no vinculen al Jutge, en base al principi de lliure valoració de la prova, i com a testimoni no es valorarà ni la racionalitat ni la lògica¹¹².

En primer lloc, la figura del pèrit es troba regulada als arts. 456 i ss LECrim. Per afrontar-la, cal tenir present que ens podrem trobar davant de dues situacions diferents: la primera, que el jutge designi com a pèrit aquell inspector que va practicar les actuacions administratives; i la segona, que es nombri pèrit a un inspector diferent a l'anterior.

En el primer supòsit, i sempre i quan s'accepti la participació dels Inspectors d'Hisenda com a pèrits, ens trobaríem davant del supòsit del testimoni-pèrit (que es comentarà més endavant).

El segon supòsit serà el que s'analitzarà a continuació.

L'art. 456 LECrim té el tenor literal següent: «*El Juez acordará el informe pericial cuando, para conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario, fuesen necesarios o convenientes conocimientos científicos o artísticos*». En altres paraules, els informes pericials no són més que l'opinió d'un o més experts sobre matèries científiques o artístiques amb el fi d'auxiliar a l'Administració de Justícia.

Seguint a GARCÍA DE PAREDES¹¹³ en el judici es determinaran: per una banda, els fets, on s'encabeix la funció pericial com a font probatòria; i per altra banda, l'aplicació del dret a aquests fets.

¹¹¹ *Ídem*.

¹¹² *Vid. VELASCO CANO, F., op. cit., pàgs. 497 i ss.*

¹¹³ A. GARCÍA DE PAREDES, «Práctica y valoración de la prueba pericial penal en la fase del juicio oral», *Recopilación de ponencias y comunicaciones, planes provinciales y territoriales de formación*, Madrid, Consejo General del Poder Judicial, 1992, pàg. 1185 (Tal i com es cita en ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal, op. cit., pàg. 191*).

En aquest sentit, en cap moment es permet que l'objecte de la perícia s'estengui a coneixements jurídics, per correspondre-li al jutge, en virtut del principi *iura novit curia* tals coneixements; de tal manera que la perícia no pot recaure sobre la interpretació de normés jurídiques¹¹⁴. I més quan es tracta de normes legals internes, ja que el jutge té el deure de conèixer-les i aplicar-les d'ofici, per tant, és patent que aquestes normes jurídiques queden excloses de l'objecte de prova¹¹⁵. Sent, aquest, el principal argument¹¹⁶, perquè en el fons, aquest informe no deixarà de contenir una sèrie de operacions aritmètiques que comporten, doncs, l'aplicació i interpretació de normes jurídiques, i que no compleixen la finalitat del peritatge, que no és un altre que l'assessorament del Jutge¹¹⁷.

Però tals necessitats de coneixements jurídics, poden venir donades per l'actual complexitat d'algunes figures delictives, com és, en el cas que ens ocupa, el delictes de defraudació a la Hisenda Pública, que requereix un gran coneixement o especialització en el Dret Tributari¹¹⁸. I ja no només per un requeriment de coneixement del Dret Tributari, sinó també per la necessitat de tenir coneixements comptables, mercantils, econòmics, etc. Això pot comportar que «*un juez no se encuentre en condiciones de determinar por si mismo la cuota defraudada, al menos, en un plazo razonable*»¹¹⁹, i que per tant, es necessités una persona auxiliar, que ha vingut sent el pèrit.

Motiu que permetria l'acceptació d'un possible peritatge en Dret, sempre que no es substituís la interpretació, valoració i aplicació de les normes jurídiques, que corresponen, de forma exclusiva als òrgans jurisdiccionals.

Punt en què VÁZQUEZ SOTELO¹²⁰ es pregunta: «*si el propio juez parte de la base de que necesita que le suministren conocimientos especializados que él no posee, ¿cómo podrá después desvincularse libremente de estos?*».

L'altra crítica que es formula respecte de la intervenció dels Inspectors d'Hisenda sota la condició de pèrits, és la possible falta d'imparcialitat.

¹¹⁴ RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 128.

¹¹⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (1996). Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?. *Revista Quincena Fiscal* (num. 3/1996).

¹¹⁶ També pot succeir que es designi un Inspector d'Hisenda com a pèrit quan el que el Jutge precisa de l'Administració Tributària és informació que no consta en les actuacions; i per tant, el peritatge no és un mitjà vàlid per obtenir tal informació (*Vid.* GAMO YAGÜE, R., *op. cit.*, pàg. 13).

¹¹⁷ *Vid.* VELASCO CANO, F., *op. cit.*, pàg. 459.

¹¹⁸ RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 127.

¹¹⁹ FALCÓN Y TELLA, R., Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?, *op. cit.*, pàg. 2.

¹²⁰ J. L. VÁZQUEZ SOTELO, *Presunción de inocencia del imputado e «íntima convicción»* del Tribunal, Barcelona, Bosch, 1984, pàg. 473 (Tal i com es cita en ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, *op. cit.*, pàg. 195).

Pel que fa als arguments a favor de la seva objectivitat, em remeto al que s'ha exposat unes línies més amunt, si bé, cal afegir-hi que algun autor advoca clarament per la designació de funcionaris com a pèrits en ares al descobriment objectiu de la veritat¹²¹. De manera que es reitera el deure dels funcionaris públics de l'exercici objectiu de la seva funció, que es deriva de l'art. 103.1 de la Constitució Espanyola.

I pel que fa als detractors de tal imparcialitat, i sense ànim de qüestionar la professionalitat de tals inspectors, no es pot obviar que treballen per un organisme que és part perjudicada en el procés penal, del qual depèn el seu mode de vida, i que, inconscientment, poden tenir interès en obtenir una resolució favorable¹²².

Per acabar amb la figura del pèrit, i recuperant un dels arguments utilitzats per la jurisprudència, en base el qual, si s'accepta la falta d'imparcialitat dels Inspectors d'Hisenda, tampoc s'haurien de permetre altres peritatges en què els pèrits formen part del sector públic, com són els dictàmens balístics, grafològics o dactiloscòpics; no podem obviar, que s'està cometent una fal·làcia. És a dir, ens trobem davant d'un argument fal·laç, tant formal com materialment, perquè aquesta conclusió no es segueix de les premisses (*non sequitur*), i perquè l'assumpció d'una decisió, no comporta que totes les altres es produeixin en aquest sentit (*slippery slope*).

En altres paraules, el fet que els inspectors d'Hisenda no siguin objectius davant del delictes contra la Hisenda Pública no provoca que cap peritatge del sector públic no sigui objectiu. I més quan s'ha afirmat que aquesta falta d'imparcialitat ve donada per la vinculació laboral amb una de les parts perjudicades de tals fets delictius.

En segon lloc, la figura del testimoni ve regulada en els arts. 410 i ss LECrim, que consistirà en una declaració sobre «*cuanto supieren sobre lo que les fuere preguntado*».

Ens podem trobar davant de dues situacions: que els inspectors siguin preguntats per aquells fets que consten en les diligències esteses durant les actuacions administratives, supòsit en què la seva declaració es limitarà a la de ratificació de tals diligències, tal i com s'ha exposat en l'apartat anterior; o bé, que se'ls preguntin sobre els fets objecte d'investigació penal. En aquest segon punt ens remetem a l'apreciació, molt encertada, de la Fiscal Carmen LAUNA ORIOL¹²³, que afirma: «*Sus informes y testimonios – los de los inspectores – no se refieren al*

¹²¹ JIMÉNEZ VILLAREJO, C. (1998). La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los inspectores de Finanzas del Estado). *Jueces para la democracia* (num. 31), pàgs. 59-67.

¹²² (5 d'octubre de 2015) La doble situación procesal de denunciante y perito: problemas y soluciones [Entrada en un blog]. Recuperat de <http://derechoperspectiva.es/la-doble-situacion-procesal-de-denunciante-y-perito-problemas-y-soluciones/> (Consultat per darrera vegada el 30 de març de 2018)

¹²³ LAUNA ORIOL, C., Ponencia de Jurisprudencia del delito Fiscal, en el pasado Curso “Los delitos Económicos: Impacto de la nueva LGT”, organizado por el Instituto de Estudios Fiscales y la Fiscalía de Delitos Económicos (tal i com es cita en VELASCO CANO, F., *op. cit.*, pàgs. 492 i 493).

conocimiento de los hechos acaecidos objeto de imputación penal, los cuales normalmente no han presenciado puesto que lógicamente se produjeron en un momento anterior a sus actuaciones, sino a la valoración como experto de la entidad económica de los mismos».

En tercer lloc, trobem la ja citada figura del testimoni-perit, que es troba regulada a l'art. 370.4 LEC, i que es donarà quan aquella persona cridada a condició de testimoni també posseeixi coneixements científics, tècnics, artístics o pràctics sobre la matèria.

I en quart lloc, quedaria l'auxili judicial, que no troba una regulació específica, sinó que es deriva dels preceptes ja citats, arts. 118 CE i 17 LOPJ.

S'ha de distingir diferents tipus d'auxili judicial, que van des d'actuacions d'investigació patrimonial, fins a la cessió d'informació als jutges i tribunals. En aquest sentit, i tal i com s'ha mencionat a l'inici del present apartat, s'han creat Unitats especials d'Auxili Judicial, que tenen la funció de respondre les peticions d'informació cursades pels òrgans jurisdiccionals, principalment en matèria de delictes fiscals¹²⁴.

Als efectes que ara ens interessin trobem dos tipus d'auxili judicial: l'auxili jurisdiccional en sentit ampli, que avarca el nomenament de funcionaris de l'Agència Tributària com a pèrits, o la seva citació en condició de testimonis, o situacions mixtes (que són les que s'han exposat fins ara); i l'auxili judicial en sentit estricte, que comprèn la col·laboració judicial de l'Agència Tributària a petició de l'òrgan judicial¹²⁵.

L'auxili judicial en sentit estricte hauria de respondre de totes les peticions d'informació, que en l'actualitat es realitzen mitjançant els peritatges, així com de les necessitats d'assessorament o auxili que pogués requerir l'òrgan jurisdiccional.

A continuació s'exposaran diversos posicionaments o propostes doctrinals. Per a un seguiment adequat amb l'estructura expositiva emprada, s'exposen les propostes doctrinals en tres grans blocs: de suport a la línia jurisprudencial majoritària; de suport a la línia jurisprudencial minoritària; i propostes alternatives.

Pel que fa a les propostes de suport a la línia jurisprudencial majoritària, trobem a JIMÉNEZ VILLAREJO¹²⁶, que planteja una participació dels Inspectors d'Hisenda com a pèrits judicials amb plena subjecció a les normes processals, per evitar que es camuflin com a assessors jurídics dels tribunals.

O fins i tot, es proposa l'acceptació dels peritatges de Dret, sempre que es regulin adequadament, ja que *de facto* aquests peritatges ja s'estan donant; i, per tant, es prefereix

¹²⁴ Observatorio del delito fiscal, *op. cit.*, pàg. 25.

¹²⁵ GAMO YAGÜE, R., *op. cit.*, pàg. 8.

¹²⁶ JIMÉNEZ VILLAREJO, C., *op. cit.*

acceptar la seva existència i establir-ne les seves bases legals, que no haver d'intentar argumentar que ens trobem davant d'una perícia sobre la valoració dels fets¹²⁷.

Pel que fa a les propostes de suport a la línia jurisprudencial minoritària, aquestes són nombroses, que les segueixen, amb més o menys matisos.

En aquest sentit, n'hi ha que es limiten a reproduir aquesta jurisprudència, advocant perquè l'actuari inspector no declari com a pèrit, sinó com a testimoni, permetent que es pugui designar com a pèrit judicial qualsevol altre inspector aliè a les actuacions¹²⁸. Altres matisen que la declaració amb la condició de testimoni només podria comprendre fets nous o la mera ratificació de l'informe equivalent a la denúncia¹²⁹.

I respecte el tercer bloc, trobem propostes, no gaire desenvolupades com la creació d'òrgans especialitzats en matèria de delinqüència econòmica¹³⁰, o la mera especialització de l'òrgan competent¹³¹, per evitar la dependència de l'operador jurídic dels coneixements externs.

A mode de conclusió¹³², en l'actualitat no és possible establir un criteri clar per delimitar la intervenció dels Inspectors d'Hisenda en el procés penal per delictes de defraudació fiscal, sinó que habitualment s'utilitzaran figures mixtes, com la de testimoni-pèrit.

I la tendència dels tribunals és seguir l'informe pericial dels Inspectors, de manera que s'està produint una «prejudicialitat *de facto*»¹³³.

Així, ens trobem davant d'un tema obert, que per a la seva solució, més que pronunciaments judicials seguint una o altra línia, del que necessita és d'una regulació legal.

¹²⁷ FALCÓN Y TELLA, R., Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?, *op. cit.*

¹²⁸ *Vid.* La doble situación procesal de denunciante y perito: problemas y soluciones [Entrada en un blog]., *op. cit.*; i GÓNZALEZ VADILLO, I.: *Papel de la Inspección de los tributos en los delitos contra la Hacienda Pública*, en «Gaceta Fiscal», nº165, 1998, pàg. 161 (tal i com es cita per RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 136).

¹²⁹ RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 137.

¹³⁰ JORDANA DE POZAS: *Algunas cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública*, en «Memorias del Fiscal General del Estado», Madrid, 1990, pàgs. 385-387 (tal i com es cita en ARROYO ZAPATERO, L. (1994). *Estudios de Derecho Penal Económico* (1a ed). Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha, pàg. 233).

¹³¹ MARTÍNEZ IZQUIERDO: *Reflexiones sobre las últimas sentencias en materia de delitos contra la Hacienda Pública*, en «Gaceta Fiscal», núm. 65, 1989, pàgs. 169 a 170 (tal i com es cita en ARROYO ZAPATERO, L., *op. cit.*, pàg. 233).

¹³² I sens perjudici de l'opinió personal que s'exposarà en l'apartat de conclusions del present treball.

¹³³ Concepte utilitzat per ESPEJO POYATO, I., *op. cit.*

2.4.- LA REGULARITZACIÓ DE LA SITUACIÓ TRIBUTÀRIA

L'existència d'opacitat i frau fiscal ha fet necessari prendre mesures enfocades a l'aflorament d'actius i bases imposables. Als efectes que ens interessin, ens centrarem en la regularització tributària, entesa fins al 2012 com a excusa absolutòria de responsabilitat penal.

En el present apartat, s'exposaran els requisits i efectes per entendre que procedeix efectivament la regularització voluntària, així com alguns dels problemes que planteja la seva regulació, i que venen existint des de la seva incorporació al nostre ordenament jurídic, perquè malgrat les reformes legislatives, no s'ha aconseguit en aquesta matèria una redacció clara i eficient.

Aquesta figura es troba regulada tant a l'art. 305 CP com, d'una forma més extensa, a l'art. 252 LGT. En concret, aquest segon precepte, als efectes de tramitació procedimental, estableix que: *«La Administración Tributaria no pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente ni remitirá el expediente al Ministerio Fiscal salvo que conste que el obligado tributario no ha regularizado su situación tributaria»*.

Per tant, quan l'Administració Tributària detecti indicis de delictes fiscals, el primer que haurà de fer és comprovar si s'ha procedit o no a la regularització de la situació tributària, i en cas afirmatiu, es veurà impedita de passar el tant de culpa a la jurisdicció competent, mentre que en cas negatiu, continuarà les actuacions d'acord amb el que s'ha exposat al llarg del present treball.

Com s'ha comentat, la clàusula de regularització tributària acostuma a trobar la seva raó de ser en els nombrosos casos de frau fiscal i l'escassa consciència tributària¹³⁴. Aquesta clàusula també existeix en ordenaments jurídics com el francès o l'alemany (ordenament, aquest últim, que va servir d'inspiració per a la creació de la regularització en l'ordenament espanyol)¹³⁵. I tot i que també s'ha discutit el seu fonament, és una idea assentada que el seu fonament és essencialment polític-fiscal, en tant que respon a un fi econòmic, com és l'interès de l'Estat d'augmentar la recaptació fiscal¹³⁶; tot i que també se li reconeix un fonament jurídic-penal d'autodenúncia¹³⁷.

¹³⁴ DE LA MATA BARRANCO, N. J. (2005). La clàusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal. Carbonell Mateu, J. C., del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., Orts Berenguer, E., Quintanar Díez, M. (coords.). *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal* (1a ed., pàgs. 301-326). Madrid: Dykinson, S. L., pàg. 303.

¹³⁵ CALDERÓN CERESO, A. (2000). Efectos penales de la regularización Tributaria: Un anàlisi del artículo 305.4 del Código Penal. Díaz-Arias, J. M. (director). *Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal: Terceras jornadas sobre el delito fiscal* (1a ed, pàgs. 55-66). Madrid: Gaceta Fiscal, pàg. 57.

¹³⁶ IGLESIAS RÍO defineix la teoria fiscal com: «l'interès patrimonial de l'Estat en augmentar la recaptació fiscal a través de l'aflorament de fonts fiscals ocultes, així com en l'aspiració d'estar en possessió, quan abans, de tots els impostos deguts i dels avantatges tributaris il·lícitament obtinguts, que el contribuent voluntàriament retorna a l'Estat en un moment posterior per al compliment dels seus fins

L'esquema general que segueix la regularització tributària és el següent¹³⁸:

- Per una banda, s'estableixen dos requisits per considerar realitzada la regularització: requisits materials (el reconeixement i pagament del deute tributari) i requisits temporals (la simultaneïtat del reconeixement i pagament, i el reconeixement i pagament abans de l'acció administrativa o judicial).
- I per altra banda, es distingeixen dos tipus d'efectes que es deriven de la citada regularització: efectes de caràcter material i efectes de caràcter processal, que s'exposaran més endavant.

Abans d'entrar a analitzar cada un dels elements que conformen tal regularització, hem de tenir present alguna qüestió prèvia.

En concret, m'estic referint a la nombrosa doctrina, més penal que tributària¹³⁹, que ha discutit quina és la naturalesa dogmàtica d'aquesta figura. Les diferents propostes doctrinals¹⁴⁰ advocaven per la seva consideració com a excusa absolutòria, causa d'exclusió de l'antijuridicitat o d'exclusió de tipicitat, com a una previsió que afecta a la responsabilitat pel fet, com a una forma de desistiment de la tentativa, com a raons de falta de necessitat, o altres que no trobaven tan suport, i que ho configuraven com a una causa de justificació de la punibilitat.

La resposta del legislador ha vingut de la mà de la reforma del CP operada l'any 2012, en virtut de la qual es pot considerar que, es va transmutar la seva naturalesa dogmàtica. Abans d'aquesta reforma l'apartat 4rt de l'art. 305 CP tenia el tenor literal següent: «*Quedarà exento de responsabilidad penal el que regularice su situación tributaria ...* ». A dia d'avui, es pot dir que la regularització ha passat d'estar configurada com una excusa absolutòria, a ser un element del tipus, ja que ha quedat inclosa en la conducta típica en els següents termes: «*El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública [...] será castigado con la pena de prisión de uno a*

públicas» (Vid. IGLESIAS RÍO, M. A. (2003). *La regulación fiscal en el delito de defraudación tributaria: un análisis de la autodenuncia*, art. 305-4 CP (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch, pàg. 191).

¹³⁷ Per als defensors d'aquesta teoria mitjançant aquesta institució es pretén «valorar de forma positiva el comportament extern del subjecte que després de cometre una infracció l'autoregularitza» (Vid. IGLESIAS RÍO, M. A., *op. cit.*, pàg. 223).

¹³⁸ Seguint la tècnica expositiva empleada per GÓMEZ JIMÉNEZ, C., MARTÍNEZ LOZANO, J. M., RAMIRO ARCAS, M., VÍRSEDA MORENO, M. J., *op. cit.*, pàgs. 155 i ss.

¹³⁹ Ens trobem davant d'una discussió més pròpia de l'àmbit penal que de l'àmbit fiscal, motiu pel qual, en el present treball només s'exposarà la controvèrsia plantejada per la doctrina, i la resposta donada pel legislador, en ares a no realitzar un estudi d'institucions estrictament de dret penal.

¹⁴⁰ Les diferents propostes doctrinals han estat recollides i enumerades de forma sistemàtica per SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIERREZ (Vid. SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria* (1a ed). Navarra: Aranzadi).

cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía, salvo que hubiere regularizado su situación tributaria en los términos del apartado 4 del presente artículo»¹⁴¹.

A continuació, es desenvoluparà l'esquema general que s'ha exposat unes línies més amunt. Per a fer-ho, s'ha de distingir entre els requisits i els efectes de la regularització. Per començar, s'analitzaran els dos tipus de requisits: requisits materials i requisits temporals.

Pel que fa als requisits materials, les seves característiques es poden desprendre del que s'estableix al paràgraf 2n de l'art. 252 LGT.

Respecte del reconeixement del deute tributari s'ha de distingir en funció de si ens trobem davant d'un deute derivat d'un tribut en règim d'autoliquidació o en règim de declaració. Com és lògic, en el primer supòsit s'entendrà reconegut quan es presenti el corresponent model d'autoliquidació (i s'ingressi simultàniament el deute). I en el segon supòsit l'obligat tributari haurà de presentar la declaració corresponent, i ingressar la quantia del deute liquidat per l'Administració en el termini establert per la normativa tributària.

Per a més abundància, la Disposició Final 10^a de la Llei 34/2015 estableix que s'aprovaran models específics per a la regularització voluntària, però aquests encara no han estat aprovats a dia d'avui.

Respecte del pagament aquest s'haurà de correspondre amb el *quantum* del deute tributari, que tal i com se'ns defineix a l'art. 252 LGT estarà integrat per la quota del tribut, els interessos de demora i els recàrrecs.

SÁNZ DÍAZ-PALACIOS ha posat de manifest que el deute tributari a regularitzar només hauria d'incloure, estrictament, la quota tributària, ja que els interessos de demora i els recàrrecs han de ser objecte de liquidació per part de l'Administració, i per tant, «la seva autoliquidació no correspon a l'obligat tributari»¹⁴².

Un punt d'especial importància és l'exigència del pagament total del deute, el que exclou la regularització mitjançant pagaments parcials. Sobre aquest punt hi tornarem més endavant.

La LGT estableix dos grans requisits temporals, que són conseqüència lògica de la finalitat de la regularització: la simultaneïtat del reconeixement i pagament, i que aquests es portin a terme abans de l'acció administrativa o judicial.

Respecte el primer requisit, ens remetem al que s'ha exposat unes línies més amunt en relació amb els règims d'autoliquidació i declaració.

¹⁴¹ El subratllat és meu.

¹⁴² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2018). A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal. *Revista Quincena Fiscal* (num. 6).

I respecte del segon, aquest també es reconeix a l'apartat 4rt de l'art. 305 CP, i respon a la necessitat d'espontaneïtat i voluntarietat de la regularització; entesa l'espontaneïtat com la regularització sense que es realitzi cap requeriment, i entesa la voluntarietat com l'absència de coneixement de la pràctica d'actuacions¹⁴³.

De manera més concreta, el reconeixement i pagament s'hauran de realitzar abans de determinades actuacions de les administracions públiques, que es poden classificar en tres tipus diferents: i) abans de les actuacions administratives, ii) abans de la interposició de denúncia o querella per part del Ministeri Fiscal i, iii) abans de la iniciació de diligències pel Jutge d'Instrucció o Ministeri Fiscal.

Tot i que *a priori* podria resultar clar en quin moment es produeix, el que per alguns autors ha estat denominat com «efecte de bloqueig»¹⁴⁴, el moment límit fins al qual el reconeixement i ingrés del deute permetrà la regularització, aquests moments han donat lloc a qüestions problemàtiques, en concret, les dues primeres causes de bloqueig.

Pel que fa al primer moment, l'art. 305.4 CP, actualment, té el tenor literal següent: «*antes de que por la Administración Tributaria se le haya notificado el inicio de actuaciones de comprobación o investigación*».

L'anterior redacció d'aquest precepte posava en dubte si s'havia de limitar tal moment a les actuacions estrictament inspectores, ja que simplement s'establia «*la iniciación de actuaciones de comprobación*». No obstant, i sota el meu punt de vista, la vigent redacció no dóna lloc a dubtes, ja que s'entén que inclou tant les actuacions d'inspecció com aquells procediments estrictament de comprovació com els de verificació de dades, de comprovació limitada i comprovació de valors.

Cal destacar que aquesta causa de bloqueig exigeix que l'obligat tributari conegui l'inici de tals actuacions de comprovació, fent-se necessària la notificació formal.

Pel que fa al segon moment de bloqueig, es planteja si és suficient per considerar que la regularització ha quedat bloquejada amb què simplement s'hagi realitzat l'actuació processal de denúncia o querella, o si a més a més s'exigeix que l'afectat tingui coneixement d'aquest fet¹⁴⁵, mitjançant el corresponent emplaçament.

¹⁴³ SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *op. cit.*, pàg. 83.

¹⁴⁴ Aquest terme ha estat utilitzat, entre d'altres per SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *ob. cit.*; IGLESIAS RÍO, M. A., *op. cit.*; CALDERÓN CEREZO, A., *op. cit.*; SABADELL CARNICERO, C. (2009). La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A.

¹⁴⁵ DE LA MATA BARRANCO, N. J., *op. cit.*, pàg. 321.

El text legal, estrictament només exigeix el coneixement formal del contribuent per al primer i tercer supòsits de bloqueig. No obstant, alguns autors han defensat que aquest segon supòsit també requereix de coneixement formal.

L'última qüestió controvertida és planteja quan si un cop superat el moment de bloqueig, l'obligat tributari pot regularitzar la seva situació; en altres paraules, si les causes de bloqueig comporten una mera suspensió temporal de la possibilitat de regularització, o si un cop es suspèn la possibilitat de regularització, aquesta no es pot reprendre¹⁴⁶.

Personalment, comparteixo la opinió minoritària, nascuda a Alemanya, que advoca pel caràcter permanent i definitiu de l'efecte de bloqueig, ja que en el cas que, a títol d'exemple, caduqués el procediment d'inspecció, no tindria sentit que l'obligat tributari encara pogués regularitzar la seva situació, perquè desapareixeria l'espontaneïtat, perquè aquest seria coneixedor que l'Administració compta amb dades suficients per procedir a una nova investigació, i per tant, s'estaria deixant a l'arbitri del contribuent un mecanisme d'evitació del *ius puniendi*.

En relació amb els efectes de la regularització voluntària, com s'ha indicat, aquests són dos: de caràcter material i de caràcter processal. El caràcter material fa referència a què la conducta no és típica, és a dir, s'entén que no hi ha hagut mai comissió de delicte per part de l'obligat tributari. Aquest efecte es deriva del canvi de naturalesa dogmàtica que s'ha comentat en el present apartat, i que té la seva causa en la consideració de la regularització com un element del tipus.

I el caràcter processal comporta, tal i com s'ha enunciat en les primeres línies del present apartat, que no s'iniciï l'acció penal, ja que la constatació per part de l'Administració Tributària del compliment de la regularització no permet la remissió de l'expedient a la via penal.

Des del meu punt de vista, es pot distingir un tercer efecte: l'efecte extensiu objectiu. Aquest consisteix en atorgar efecte alliberador de responsabilitat penal a altres delictes, com són el delicte per falsedat documental i el delicte per irregularitats comptables.

Aquest efecte extensiu es justifica en base a què un cop es decideix que no es castigarà pel delicte de defraudació i a fi de no desincentivar que els defraudadors regularitzin la seva situació, s'allibera de responsabilitat penal per delictes que estan connexos amb la defraudació, però que són d'entitat menor.

¹⁴⁶ IGLESIAS RÍO planteja la qüestió en els següents termes: «*La doctrina discute sin demasiado acuerdo en torno a la posibilidad de presentar nuevamente una autodenuncia después de que haya concluido definitivamente el efecto bloqueo, desencadenado originariamente por la notificación de la Administración tributaria del inicio de actuaciones de comprobación o la interposición de denuncia o querrela o si, por el contrario, aquella notificación inicial excluye para siempre hacia el futuro la facultad de que el sujeto ya inspeccionado o juzgado presente autodenuncia*» (Vid. IGLESIAS RÍO, M. A., *op. cit.*, pàg. 392).

De manera breu, cal tenir en compte que aquesta extensió respecte del delictes de falsedat documental es troba limitada al compliment de tres requisits: que la falsedat tingui caràcter instrumental respecte de la defraudació tributària, que es doni exclusivament del deute objecte de regularització, i que siguin prèvies a aquesta¹⁴⁷.

A més a més, en virtut de la Disposició Final 5ª CP, també quedaran alliberats de responsabilitat penal pels delictes de falsedat documental i d'irregularitats comptables, aquells obligats tributaris que regularitzin la seva situació quan aquesta fos inferior a 120.000 euros, és a dir, quan la defraudació fos constitutiva d'infracció administrativa.

En un altre ordre de coses, cal reprendre alguna qüestió controvertida que s'ha deixat enrere en el present apartat, és el requisit de pagament del deute.

Tal i com s'ha exposat, el text legal exigeix el pagament del deute simultàniament al seu reconeixement, a fi de poder entendre que efectivament s'ha regularitzat la situació. Però aquest fet no ha estat sempre tant clar. I és que alguns autors han considerat que allò decisiu per entendre regularitzada la situació no és el pagament, sinó l'omissió de tributar o la presentació d'una imatge no real del subjecte, i per tant seria suficient amb la mera declaració d'allò no tributat¹⁴⁸.

Les primeres sentències dictades sobre aquest aspecte als anys 1997 seguien aquesta línia¹⁴⁹, però ben aviat el Suprem va considerar que «*regularizar es evidentemente un comportamiento activo del contribuyente que supone la asunción de una declaración complementaria y el consiguiente pago*»¹⁵⁰. Aquesta doctrina, anomenada «tesis de la necessitat d'ingrés» va ser reafirmada en posteriors sentències¹⁵¹, i confirmada mitjançant la Circular 2/2009 de la Fiscalia General de l'Estat¹⁵², que en la seva Conclusió Tercera afirma que: «*Ello hace exigible una conducta positiva y eficaz del sujeto pasivo de la obligación contributiva que incluye, la autodenuncia (a través del reconocimiento voluntario y veraz de la deuda, previo a las causas*

¹⁴⁷ CALDERÓN CEREZO, A., *op. cit.*, pàg. 63.

¹⁴⁸ QUERALT JIMÉNEZ, J. J. (2007) La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal. BAJO FERNÁNDEZ, M. (director). *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública* (1ª ed, pàgs. 31-58). Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., pàg. 40. En aquesta línia de pensament, també SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Deuda tributaria y responsabilidad civil, op. cit.*, pàg. 50.

¹⁴⁹ Per a un anàlisi dels arguments esgrimits per ambdues posicions doctrinals *vid.* SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P., *op. cit.*, pàgs. 93 i ss.

¹⁵⁰ Sentència del Tribunal Suprem, num. 1807/2001, de 30 d'octubre (Sala Penal), FJ IX.

¹⁵¹ En la Sentència del TS num. 192/2006, d'1 de febrer (Sala Penal), FJ II, es diu clarament que «*regularizar supone pagar, sin que baste la presentación de declaración complementaria*».

¹⁵² Circular 2/2009, de 4 de maig, de la Fiscalia General de l'Estat, sobre la interpretació del terme regularitzar en les excuses absolutòries previstes en els apartats 4 de l'art. 305 i 3 de l'art. 307 del Codi Penal.

de bloqueo temporal legalmente previstas) y el ingreso de la deuda derivada de la defraudación»¹⁵³.

També s'ha deixat per comentar el supòsit de pagament parcial del deute. I és que un cop tenim clar que la regularització exigeix el reconeixement, però també el pagament del deute, s'ha de deixar clar que el pagament ha de ser total. En aquest sentit s'ha pronunciat el TS: «*se estima ineficaz la regularización con ingreso parcial*»¹⁵⁴.

Una part de la doctrina ha considerat que la regularització parcial mitjançant la qual es redueixi el deute per sota del llindar delictiu, això és, per sota de 120.000 euros, permetrà l'exempció de responsabilitat penal, i per tant, correspondrà a l'Administració continuar com si es trobés davant d'una mera infracció de defraudació¹⁵⁵.

Aquesta concepció, que com molt encertadament critica DE LA MATA BARRANCO, ens sembla inconcebible, ja que comporta un ús inadequat de la norma, i que va en contra de la finalitat per la qual ha estat creada, i si s'acceptés tal situació, un cop més, s'estaria deixant a l'arbitri del contribuent l'exercici de *l'ius puniendi*.

A més a més, i com es comprendrà més endavant, comportaria la paradoxa de transformar el deute tributari en responsabilitat civil derivada de delictes, per un cop abonada una part d'aquesta responsabilitat civil, tornar-la a transmutar en obligació *ex lege*¹⁵⁶.

El que s'ha exposat, seguint la doctrina jurisprudencial, no obsta per tenir en compte, a efectes d'imposició de la pena tal pagament parcial. És a dir, la regularització parcial tindrà l'efecte que li atorga l'apartat 6è de l'art. 305 CP, que permet la reducció en un o dos graus de la pena quan es reconeguin els fets, i en relació amb l'art. 21.5 CP, aquest últim, relatiu a la reparació del dany.

En últim lloc, i per a l'interès que pot tenir per apartats posteriors del present treball, cal tenir en compte, que les quantitats pagades en concepte de regularització tributària un cop transcorregut el termini de prescripció del deute tributari, no tindran la consideració d'ingressos indeguts, sinó que en virtut de l'art. 221.1.c) LGT: «*en ningún caso se devolverán las cantidades satisfechas en la regularización voluntaria establecida en el artículo 252 de esta Ley*».

¹⁵³ El subratllat és meu.

¹⁵⁴ Sentència del Tribunal Suprem num. 192/2006, d'1 de febrer (Sala Penal), FJ II.

¹⁵⁵ DE LA MATA BARRANCO, N. J., *op. cit.*, pàg. 313.

¹⁵⁶ SANZ DÍAZ-PALACIOS, *Deuda tributaria y responsabilidad civil, op. cit.*, pàg. 56.

CAPÍTOL III – LES CONSEQÜÈNCIES DE LA FINALITZACIÓ DE L'ENJUDICIAMENT D'UN DELICTE FISCAL I ALTRES QÜESTIONS

3.1.- ELS EFECTES DE LA SENTÈNCIA PENAL EN ELS PROCEDIMENTS TRIBUTARIS

El procés penal finalitza amb sentència, que pot ser absolutòria o condemnatòria, i que en funció del seu contingut desplegarà uns o altres efectes respecte els procediments tributaris, i que poden provocar la modificació d'actes administratius, en tant que la jurisdicció penal és preferent.

En aquest sentit s'estableix en el Preàmbul de la Llei 34/2015 que *«la preferència del orden penal queda respetada con el obligado ajuste final de la liquidación tributaria a los hechos que el juez penal declare probados cuando juzgue y se pronuncie, a los efectos de la imposición de una pena, sobre la existencia y cuantía de la defraudación»*.

A fi de seguir l'ordre emprat en anteriors apartats del present treball, així com l'ordre utilitzat pel legislador, s'exposaran els efectes de la sentència penal en funció de si ens trobem davant la regla general de continuació de les actuacions, o si pel contrari, ens trobem davant l'aplicació de la regla especial de l'art. 251 LGT.

A més, haurem de tenir en compte el sentit del pronunciament penal, ja que en funció de si ens trobem davant d'una sentència condemnatòria o d'una sentència absolutòria, com és lògic, els efectes seran diferents.

En tot cas, entenem que amb independència de què s'haguessin o no suspès les actuacions administratives per aplicació de l'art. 251, quan la sentència sigui condemnatòria no procedirà la imposició d'una sanció administrativa pels mateixos fets, en virtut del principi *non bis in idem*. No obstant, hem d'entendre que el principi *non bis in idem* impedeix la imposició de dues sancions pels mateixos fets, però no impedeix dos pronunciaments sobre aquells fets¹⁵⁷, sempre que es respectin els fets considerats provats penalment, i per tant, en cas de sentència absolutòria, es podrà procedir a un pronunciament sancionador administratiu.

Els efectes que produirà la resolució judicial quan s'haguessin continuat les actuacions administratives un cop remés el tant de culpa a la jurisdicció penal seran els fixats a l'art. 257 LGT.

Aquest article, en el seu apartat 1r, estableix un principi general: la liquidació dictada a l'empara de l'art. 250.2 LGT s'ajustarà al que es determini finalment en el procés penal en relació a dos

¹⁵⁷ ANÍBARRO PÉREZ, S., *ob cit.*, pàg. 73.

elements: l'existència i la quantia de la defraudació. Per tant, l'Administració Tributària queda vinculada a la sentència penal en aquests dos extrems a l'hora de procedir a la liquidació definitiva.

Tot i que la literalitat del text legal podria semblar clar, ens pot sorgir el dubte de si, per procedir a l'aplicació de les regles contingudes en tal precepte, es requereix la fermesa de la sentència judicial. En altres paraules, la llei es limita a disposar que la liquidació administrativa s'ajustarà «a lo que se determine finalmente en el proceso penal», el que ha provocat que algun autor es plantegi si aquesta expressió fa referència a la necessitat de sentència ferma o simplement que s'hagi dictat aquesta resolució¹⁵⁸.

Des del nostre punt de vista, hem d'entendre que el legislador ha volgut indicar la necessitat que la resolució sigui ferma, en tant que d'una altra manera es generarien contradiccions si el subjecte condemnat interposés recurs contra la sentència judicial. Per a més abundància, s'ha de tenir en compte, com s'ha exposat anteriorment, que l'objectiu del vigent sistema de paral·lelisme procedimental és garantir el cobrament dels deutes tributaris que tenen la consideració de delictes fiscals, i aquest cobrament queda més que garantit amb la primera liquidació provisional, fet pel qual la modificació d'aquesta per ajustar-se a una sentència que pot ser objecte de modificació via recurs judicial, no deixa de ser una actuació innecessària i que no respon a cap objectiu concret. Per tant, la solució més coherent és l'exigència de sentència ferma per a poder procedir a la rectificació de la liquidació tributària. Fins i tot hi ha autors que, directament de la literalitat de la llei, han entès que ens trobem davant de l'exigència de la fermesa de la sentència¹⁵⁹.

Pel que fa al sentit del pronunciament contingut en la sentència dictada pel Jutge Penal, haurem de distingir si es tracta d'una sentència condemnatòria o absolutòria.

En el primer supòsit, haurem de realitzar una segona distinció: sentència condemnatòria per igual quantia que la fixada en la liquidació provisional, o sentència condemnatòria per quantia diferent a la fixada en la liquidació provisional.

Quan la quantia sigui idèntica en ambdós pronunciaments, no serà necessària la modificació de la liquidació provisional que s'havia realitzat en via administrativa, excepte en els extrems relatius als interessos de demora i recàrrecs (art. 257.2.a) LGT).

¹⁵⁸ ANÍBARRO PÉREZ crítica l'ambigüetat de la Llei i la falta d'explicació de les conseqüències d'imposició d'un recurs contra la resolució judicial (Vid. ANÍBARRO PÉREZ, S., *op. cit.*, pàgs. 122 i ss).

¹⁵⁹ IGLESIAS CAPELLAS, quan exposa els efectes de la resolució judicial en l'àmbit que s'està tractant, estableix que: «en el artículo 257 LGT se regula el procedimiento a seguir una vez que sea firme la sentencia penal...» (Vid. IGLESIAS CAPELLAS, J., *Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro op. cit.*, pàg. 120).

En canvi, quan la quantia sigui diferent s'haurà de procedir a la modificació de la liquidació en allò que difereixi de la sentència. L'art. 257.2.a) LGT realitza dos aclariments respecte l'acte administratiu afectat: el primer, que tot i que la liquidació administrativa contradigui el contingut de la resolució penal, aquest acte subsisteix, tot i que haurà de ser rectificat, és a dir, la sentència penal no té com a efectes l'impuls d'un nou acte administratiu ni l'anul·lació del ja dictat, sinó que subsisteix l'acte inicial; i el segon, que el pronunciament judicial no afectarà a la validesa de les actuacions recaptatòries realitzades per la quantia confirmada en el procés penal.

Quan la sentència penal estableixi una quantia inferior s'haurà de procedir a la devolució d'ingressos; mentre que quan sigui superior, l'art. 257 LGT no estableix cap actuació al respecte, tot i que hem d'entendre que s'haurà d'ingressar la diferència.

Si l'obligat al pagament no estigués conforme amb les modificacions de la liquidació administrativa, serà d'aplicació l'art. 999 LECrim. Que estableix que en cas de disconformitat amb la liquidació administrativa es posarà de manifest tal situació al tribunal competent, que resoldrà si la modificació practicada és conforme a la sentència o no.

Quan la sentència és absolutòria també hem de distingir dues situacions diferents, segons la sentència sigui absolutòria per inexistència de l'obligació tributària o ho sigui per un motiu diferent.

En el primer supòsit, davant d'una declaració d'inexistència de l'obligació tributària, la liquidació administrativa serà anul·lada, i per tant, s'hauran de retornar aquelles quantitats recaptades en virtut de la liquidació provisional¹⁶⁰.

En el segon supòsit, procedirà la retroacció de les actuacions inspectores al moment anterior a què es dictés la proposta de liquidació. El termini per realitzar les actuacions inspectores que procedeixen d'acord amb la normativa general (això és, la formalització de l'acta) serà el que restés al moment al que es retrotrauen les actuacions, però si aquest fos inferior a 6 mesos, es concedirà aquest últim termini. Per a la continuació del procediment inspector i formalització de l'acta, vincularan els fets provats per l'òrgan judicial. I per tant, si l'obligat tributari volgués interposar recurs contra els actes derivats de l'acta d'inspecció, en cap cas podran versar sobre els fets considerats provats per la sentència judicial.

En canvi, els efectes que produirà la resolució judicial quan s'haguessin paralytats les actuacions administratives en virtut de l'art. 251 LGT, seran els fixats en aquest mateix precepte, i que són similars als produïts per l'anterior normativa.

¹⁶⁰ Per al retorn d'aquestes quantitats serà d'aplicació la normativa tributària de devolució d'ingressos i reemborsament del cost de les garanties (art. 257.2.b) LGT).

Quan la sentència sigui condemnatòria aplicarem la Disposició Addicional 10^a LGT, relativa a la responsabilitat civil, que haurà de ser executada per l'Administració Tributària sota les directius de l'òrgan judicial penal. Aquesta execució es portarà a terme mitjançant el procediment de constrenyiment, i només es produirà quan la sentència sigui ferma, o en cas que hagi estat recorreguda, quan s'ordini la seva execució provisional.

La llei no estableix les conseqüències que té per al procediment inspector, que havia quedat paralitzat, en el supòsit de sentència condemnatòria, si bé, haurem d'entendre que el procediment inspector en relació amb aquests fets s'haurà de donar per conclòs¹⁶¹.

Per últim, i en relació amb la sentència absolutòria, com que desapareix el supòsit habilitant de la suspensió (que era la tramitació d'un procés penal), els procediments tributaris podran continuar les seves actuacions, seguint una sèrie de particularitats, que són similars a les exposades pel supòsit de retroacció d'actuacions inspectores en cas de sentència absolutòria. Per tant, els òrgans inspectors hauran de respectar els fets considerats provats, i hauran de concloure les investigacions en el termini que resti o si és inferior a 6 mesos, gaudiran d'aquest últim.

3.2.- LA RESPONSABILITAT CIVIL DERIVADA DE DELICTE FISCAL

La sentència penal que posa fi a procés per delicte contra la Hisenda Pública, com s'ha comentat a l'apartat anterior, conté un pronunciament sobre la quantia a la que ascendeix la quota defraudada. No obstant, aquesta quantia adopta la forma de responsabilitat civil derivada de delicte, fet que ha estat criticat per una part de la doctrina.

La transformació de la quota defraudada en responsabilitat civil derivada de delicte comporta un canvi en l'obligació, que deixa de ser una obligació *ex lege* per passar a ser una obligació *ex damno*.

Aquesta transformació que es produeix pel pronunciament del jutge penal té prou transcendència per a la Hisenda Pública¹⁶² com perquè s'analitzin els arguments que esgrimeixen ambdues vessants doctrinals.

¹⁶¹ ANÍBARRO PÉREZ, S., *op. cit.*, pàg. 72.

¹⁶² És d'especial transcendència, en especial, per a la Hisenda Pública a causa de la gran quantia que assoleixen les quotes degudes en expedients per delicte fiscal, i el seu canvi de règim, que passa de ser un crèdit públic i garantit mitjançant la legislació administrativa, a un crèdit de naturalesa civil (*Vid.* RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 168).

3.2.1.- EL DEUTE TRIBUTARI COM A RESPONSABILITAT CIVIL

Primer de tot, s'ha d'emmarcar la situació actual en el qual ens trobem, tant a nivell legislatiu, com a nivell jurisprudencial.

Ja des de l'any 1991 (any en què es va dictar el primer pronunciament al respecte) la doctrina jurisprudencial, i en especial el Tribunal Suprem, ha vingut consolidant el fet que la sentència penal proveeix a la Hisenda Pública d'un nou i únic títol judicial per a fer efectiu el deute tributari¹⁶³. Si bé es poden trobar alguns pronunciaments discrepants¹⁶⁴, la realitat és que la jurisprudència, actualment, és unànime.

I aquest fet es veu reforçat per la Disposició Addicional 10^a de la LGT titulada «Exacció de la responsabilitat civil i multa per delictes contra la Hisenda Pública». Aquest precepte reconeix que el deute tributari, en casos de delictes de defraudació tributària, prendrà la forma de responsabilitat civil. No obstant, aquest no és l'únic contingut de tal disposició, i per tant, serà analitzada amb posterioritat.

Als efectes que al present apartat interessa, aquesta disposició innova al resoldre un dubte jurisprudencial plantejat fins aquell moment: la responsabilitat civil inclourà els interessos de demora. I és que fins aleshores s'havia considerat que es podia aplicar l'interès de mora processal, però en cap cas l'interès de demora tributari, per tenir aquest caràcter sancionador, i vulnerar el principi de *non bis in idem*. No obstant, existeix doctrina jurisprudencial que ha vingut admetent el caràcter indemnitzatori d'aquests interessos¹⁶⁵, i que per tant, la seva inclusió en el còmput de la responsabilitat civil no vulnera cap principi constitucional.

Tenint en compte el que s'ha exposat, es pot posar de manifest que l'actual concepció del deute tributari com a responsabilitat civil pot portar a conclusions poc coherents. Així ho determina SILVA SÁNCHEZ quan destaca que «*la mutación a la que alude la jurisprudencia no es irreversible, sino que, por el contrario, admite una “vuelta atrás”*»¹⁶⁶. En altres paraules, es permet que aquella obligació tributària que ha passat a ser responsabilitat civil, torni a adquirir la naturalesa d'obligació legal. Com a exemples d'aquesta paradoxa, es troba el cas d'un investigat que mor un cop iniciat el procés penal, o el cas de la prescripció del delictes però no del deute tributari.

¹⁶³ SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2005). Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal: un recorrido desde la participación de extraneos hasta la imposición de intereses de demora. Carbonell Mateu, J. C., del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., Orts Berenguer, E., Quintanar Díez, M. (coords.). *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal* (1a ed., pàgs. 899-923). Madrid: Dykinson, S. L., pàg. 919.

¹⁶⁴ Vid. Sentències de l'Audiència Provincial de Barcelona, de 25 de juliol i de 26 de setembre de 1988.

¹⁶⁵ A títol d'exemple vid. Sentència del Tribunal Suprem, num. 2476/2001, de 26 de desembre de 2001 (Sala Penal), FJ V.

¹⁶⁶ SILVA SÁNCHEZ, J. M., *op. cit.*, pàg. 921.

Així, doncs, es poden distingir dues posicions doctrinals clares en relació al tema que s'està tractant: per una banda la jurisprudència i una part minoritària de la doctrina favorable a la consideració del deute tributari com a responsabilitat civil derivada de delictes; i per altra banda, la majoria de la doctrina detractora de tal consideració.

Pel que fa a la línia seguida pels tribunals, aquesta parteix de què tota persona criminalment responsable d'un delictes o falta ho és també civilment si del fet se'n deriven danys o perjudicis (art. 116.1CP), i de què les obligacions civils neixen, entre d'altres, dels actes i omissions il·lícites o en què intervingui qualsevol tipus de culpa o negligència (art. 1089 Codi Civil). I que per tant, davant d'un delictes com el que ens ocupa, en què efectivament s'està causant un dany a la Hisenda Pública, es compleix el fonament perquè neixi responsabilitat civil derivada de delictes.

I de tal consideració s'hi sumen tres aspectes fonamentals¹⁶⁷: en primer lloc, que en matèria de delictes contra la Hisenda Pública és competència única i exclusiva dels tribunals la determinació de la quota defraudada; en segon lloc, que el pronunciament penal proveeix a la Hisenda Pública d'un nou i únic títol per fer efectiu el deute tributari; i en tercer lloc, i més important, que la responsabilitat civil *ex delicto* avarca els danys i perjudicis causats per la comissió de delictes.

Pel que fa a l'altra línia, seguida per la majoria de la doctrina, la principal crítica que realitzen a la línia jurisprudencial és el fet que el deute tributari és una obligació *ex lege*, és prèvia al delictes i té una naturalesa específica i independent d'aquest.

Aquesta crítica es pot dividir en dues afirmacions. La primera, és que l'obligació defraudada és prèvia al delictes i no sorgeix d'aquest¹⁶⁸. Així es va reconèixer en les primeres sentències en la matèria, quan afirmaven que: «*la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza o independiente en su sustantividad al hecho criminal*».

I la segona, és que quan parlem d'obligació tributària ens trobem davant d'una obligació *ex lege*, ja que aquesta neix *ope legis* de la realització del fet imposable¹⁶⁹, i és la pròpia llei de cada tribut la que estableix els elements de la relació jurídica, tals com el subjecte passiu, la meritació, la quota, etc.

¹⁶⁷ Tal i com els resumeix ESPEJO POYATO, I., *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria*, op. cit., pàgs. 101 i ss.

¹⁶⁸ FALCÓN Y TELLA, R. (2004). La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria. *Quincena fiscal* (num. 5), pàgs. 5-8.

¹⁶⁹ RODRÍGUEZ RAMOS, L. (2006). La responsabilidad civil relativa al delito fiscal. Díaz-Maroto y Villarejo, J. (editor), *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum, en homenaje al profesor Antonio González-Cuellar García* (1ª ed, pàgs. 737 - 740), Madrid: Colex, pàg. 738.

Per tant, ens trobem davant del primer supòsit d'obligacions contemplat per l'art. 1089 del Codi Civil: «*Las obligaciones nacen de la Ley.*».

I si a això li sumem que només es donarà responsabilitat civil entre persones que no es trobin unides per cap relació jurídica prèvia, en resulta que l'obligació tributària, al ser *inter partes*, es regirà per les seves pròpies normes, que són les que han de regular la responsabilitat que se'n derivi del seu incompliment¹⁷⁰.

A fi de concloure el present argument, s'ha de fer al·lusió a una afirmació realitzada per MUÑOZ MERINO¹⁷¹, que tot i relativa al delicte de contraban, resulta aplicable també al supòsit de fet que ens ocupa: «*en la responsabilidad tributaria no se está reparando ningún daño, sino cumpliendo una obligación preexistente; en la responsabilidad civil, por el contrario, se trata de subsanar un daño real y efectivo.*».

Aquesta línia doctrinal també ha al·legat la indisponibilitat del crèdit tributari, en contraposició amb la renunciabilitat de l'acció civil, per tant, es destaca un altre aspecte que diferencia ambdues figures.

En aquest sentit, l'acció civil, a més de renunciable, és reservable; és a dir, que durant el procés penal la part perjudicada pot reservar l'acció civil per exercitar-la en un procés posterior. Aquesta possibilitat de reserva d'accions no pot ser extrapolable a la Hisenda Pública, en tant que la jurisdicció civil no pot conèixer d'accions de l'Administració Tributària contra un subjecte passiu, i la jurisdicció contenciosa-administrativa no pot conèixer d'aquest tipus d'accions de responsabilitat¹⁷².

Una altra crítica versa sobre el títol judicial que crea la sentència penal, en virtut del qual, l'Administració pot exigir el seu crèdit. Aquesta afirmació, des del punt de vista dels detractors de la present responsabilitat civil, no té sentit per al delicte contra la Hisenda Pública, en tant que aquesta gaudeix de la potestat d'autotutela administrativa, i per tant, pot fer efectiva per si mateixa el cobrament del deute.

També s'ha afirmat que la identitat substancial entre l'il·lícit penal i l'il·lícit tributari comporta que la seva delimitació es redueixi a un element merament quantitatiu. Des del punt de vista de l'altra línia doctrinal, la responsabilitat civil neix quan es supera una determinada quantia. Aquest fet no és admissible, ja que no es pot pretendre que la responsabilitat civil tingui a veure

¹⁷⁰ COLOMA CHICOT, J. A. (2001), *La responsabilidad civil en el delito fiscal* (1a ed). Madrid: Marcial Pons, pàgs. 71 a 73.

¹⁷¹ MUÑOZ MERINO, A.: *El delito de contrabando*, Aranzadi, Pamplona, 1992, pàg. 562 (Tal i com es cita en RIBES RIBES, A., *op. cit.*, pàg. 171).

¹⁷² SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., (2009) *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal* (1ª ed). Barcelona: Atelier, pàgs. 80 i 81.

amb l'existència o no d'una quantia, sinó que aquesta ha de venir configurada en base a l'existència o no d'un dany¹⁷³.

Per concloure, m'adscriu a aquesta segona línia doctrinal, per considerar que el deute tributari és independent i no pot ser integrat en responsabilitat civil derivada de delictes, pels motius que s'han exposat en el present apartat.

3.2.2.- L'EXECUCIÓ DE LA RESPONSABILITAT CIVIL

Com s'ha exposat anteriorment, la Disposició Addicional 10^a de la LGT porta per títol «Exacció de la responsabilitat civil i multa per delictes contra la Hisenda Pública». És, per tant, aquest precepte el que s'encarrega de regular el procediment a seguir un cop la jurisdicció penal ha determinat el quantum del deute tributari, o mal anomenat des del nostre punt de vista, la responsabilitat civil.

La Disposició Addicional 10^a, a més de reconèixer la mutació del deute tributari en responsabilitat civil derivada de delictes, i d'establir que els interessos de demora formen part de tal responsabilitat, també estableix una regla innovadora pel que fa al cobrament d'aquesta responsabilitat civil; en concret estableix el següent: «*En los procedimientos por delito contra la Hacienda Pública, la responsabilidad civil, [...] , junto a la pena de multa, se exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*». En el mateix sentit s'estableix en l'apartat 7è de l'art. 305 CP, que té el tenor literal següent: «... *los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio*».

Per tant, serà l'Administració Tributària l'encarregada de recaptar la responsabilitat civil derivada de delictes fiscals, mitjançant el procediment de constrenyiment.

Aquesta disposició normativa té la seva raó de ser en l'eficàcia recaptatòria de l'Administració Tributària, que compta amb mitjans més eficaços i actua amb major celeritat a l'hora de travar i realitzar el patrimoni¹⁷⁴.

Algunes veus es van plantejar la possible inconstitucionalitat d'aquest precepte, en tant que s'està desposseint als Jutges i Tribunals del mandat legal que els atribueix l'art. 117.3 CE, això és, «jutjar i fer executar allò jutjat».

Però si d'aquest precepte se'n fa una interpretació en el sentit que no s'està desposseint als Jutges i Tribunals de la seva facultat sinó que el terme «recavaran» fa referència a una mera

¹⁷³ *Ibidem*, pàgs. 48 i 49.

¹⁷⁴ SANZ DÍAZ-PALACIOS, A., *op. cit.*, pàg. 21.

possibilitat¹⁷⁵, erigint-se l'Administració com un mer auxili judicial, es pot sostenir la seva constitucionalitat.

GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR resumeix perfectament la posició de l'Administració Tributària en aquest procés: «*teniendo sólo la AEAT una posición vicaria, como mera mandataria ex lege*»¹⁷⁶.

I la interpretació favorable a considerar tal mandat legal com una facultat del Jutge queda reforçada per l'apartat 4rt de la citada Disposició Addicional, que reconeix el deure de l'Administració Tributària a informar al Jutge o Tribunal sentenciador de la tramitació i dels incidents relatius a tal execució, a fi de respectar el mencionat mandat de l'art. 117.3 CE.

I per finalitzar amb el present apartat, cal apuntar, tal i com ho han fet alguns autors¹⁷⁷, que la pena multa no pot ser executada mitjançant un procediment administratiu, en tant que ens trobem davant d'una qüestió d'ordre públic. En aquest sentit, BAÑERES SANTOS al·lega dos grans motius: el primer, és la pèrdua d'eficàcia de la recaptació quan sorgeixin incidents que hagin de ser resolts pel jutge o tribunal que ha dictat tal pena; i el segon, és la falta d'utilització del procediment de constrenyiment per a altres penes pecuniàries si aquest és realment tan eficaç.

No comparteixo cap dels arguments esgrimits per BAÑERES SANTOS. Respecte del primer cal tenir en compte que des del punt de vista de la vigent regulació del paral·lelisme procedimental, s'exigeixen unes relacions més estretes entre Administració Tributària i jurisdicció penal, i que per tant, la configuració de l'execució d'aquesta pena mitjançant el procediment de constrenyiment no fa sinó seguir tal esquema d'estreta col·laboració entre ambdues administracions. I respecte del segon, aquest autor sembla oblidar que la pena multa que es pretén executar deriva d'un fet delictiu que neix per l'incompliment d'una obligació tributària, i que per tant, no es pot equiparar el cobrament d'una pena multa que deriva d'una obligació *ex lege*, amb altres fets delictius que neixen merament de la seva comissió i tipificació en el Codi Penal.

¹⁷⁵ FALCÓN Y TELLA, R. (2011). La reforma del Código penal: la nueva concepción de la “responsabilidad civil” derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo. *Quincena fiscal* (num. 1-2), pàgs. 7-13.

¹⁷⁶ GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR (2008). Exacción de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública. *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (vol. I y II)*. Aranzadi.

¹⁷⁷ Vid. BAÑERES SANTOS, F. (2010). El delito fiscal: art. 305, 306 y 307. Quintero Olivares, G. (director), *La reforma penal de 2010: Análisis y comentarios* (1a ed, pàgs. 259-262).

3.3.- EL PROBLEMA DE LA PRESCRIPCIÓN

L'última qüestió problemàtica que s'estudiarà en el present treball és el problema que s'ha plantejat relatiu a les prescripcions tributàries i penals. Tres són els grans problemes que ha identificat la doctrina¹⁷⁸: la fixació del *dies a quo*, les causes d'interrupció i la durada de la prescripció. El present treball versarà sobre aquest últim problema.

El problema de la durada de la prescripció fa referència als diferents terminis de prescripció que afecten al delictes contra la Hisenda Pública, aquests són: que l'art. 131 CP estableix un termini de prescripció per al delictes de defraudació tributària de 5 anys, o de 10 anys pel subtipus agreujat; mentre que la LGT en el seu art. 66 estableix que els deutes tributaris prescriuran als 4 anys.

Amb anterioritat a l'any 1998 ambdós terminis coincidien en 5 anys, però l'aprovació de la Llei de Drets i Garanties dels Contribuents¹⁷⁹ va comportar que la prescripció del deute tributari quedés reduïda a 4 anys, sent, per tant, inferior a la prescripció penal. Ens trobem, doncs, davant d'una nova descoordinació entre l'àmbit tributari i l'àmbit penal en matèria de delictes fiscal.

Aquesta qüestió ha estat altament treballada per la doctrina. Fins i tot, FALCÓN Y TELLA¹⁸⁰ ja s'havia pronunciat sobre aquest tema molt abans que s'aprovés la LDGC. I és que amb anterioritat a la reforma duta a terme per la LDGC tot i que era gaire bé improbable, existia la possibilitat que ens trobéssim davant d'un deute tributari prescrit, però un delictes encara aplicable, o viceversa, ja que es podia haver produït la interrupció d'una de les dues prescripcions, provocant que es reiniciés el seu còmput¹⁸¹. De tal manera que el deute o delictes no interromput prescriurà abans que aquell del qual s'hagués reiniciat el còmput, i això per culpa de les diferents causes d'interrupció de la prescripció que regeixen ambdós ordenaments aquí implicats¹⁸².

¹⁷⁸ GARCÍA MORENO, A. (2001). Prescripción de la deuda tributaria y prescripción del delito: Reflexión sobre el caso italiano como propuesta de una solución de lege ferenda. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (num. 129), pàgs. 53-64.

¹⁷⁹ Llei 1/1998, de 26 de febrer, de Drets i Garanties dels Contribuents.

¹⁸⁰ Al 1990 considerava que [sic] «los efectos de la prescripción [...] alcanzan a las potestades administrativas de comprobación e investigación, lo que normalmente impedirá el descubrimiento del delito» [FALCÓN Y TELLA, R. et alt. (1990): *Cuestiones tributarias prácticas*, La Ley, Madrid, pàg. 964 (tal i com es cita a APARICIO PÉREZ, A. (2000). Prescripción del delito fiscal versus prescripción administrativa tributaria. Lafuente Robledo, M; López Díaz, A.; Pedreira Pérez, R. (autores), *Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez* (1ª ed, pàgs. 119-129). Oviedo: Universidad de Oviedo, pàg. 120)]. Dos anys després concloua que «...la responsabilidad derivada del delito se extingue cuando prescribe la obligación tributaria» (FALCÓN Y TELLA, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria* (1ª ed). Madrid: La Ley, pàg. 269).

¹⁸¹ FALCÓN Y TELLA, R., *La prescripción en materia tributaria*, op. cit., pàgs. 268 i ss.

¹⁸² Però no només es podia donar aquesta situació per culpa de les distintes causes de prescripció, sinó també per la diferent manera de computar el *dies a quo* entre ambdues prescripcions.

I per treballar aquest conflicte cal tenir present el que s'ha exposat en relació amb la responsabilitat civil derivada de delictes tributaris, en tant que la consideració del deute tributari com a responsabilitat civil pot portar a exigir tal deute un cop prescrit, el que per alguns pot portar a resultats inacceptables, mentre que per a d'altres és un dels avantatges de l'adopció d'aquesta institució civil¹⁸³.

Es poden distingir dues línies doctrinals diferents: la primera és l'anomenada dualitat de terminis i troba el seu suport en la jurisprudència del Tribunal Suprem, així com en una part de la doctrina; i la segona és l'anomenada rellevància penal de la prescripció tributària, i troba el seu suport en gran part de la doctrina tributària.

La primera línia doctrinal advoca per mantenir la situació actual en tant que ens trobem davant de dos terminis de prescripció independents, i per tant, consideren perfectament possible la condemna per delictes de defraudació fiscal un cop transcorreguts els quatre anys de la prescripció tributària.

En canvi, la segona línia doctrinal defensa que un cop ha prescrit el deute tributari pel transcurs de quatre anys, aquest no pot ser exigible via responsabilitat civil en aplicació del delictes de l'art. 305 CP, perquè s'estaria buidant de contingut la prescripció fiscal¹⁸⁴.

Pel que fa al sector doctrinal que no gaudeix del suport jurisprudencial, es pot subdividir en quatre grans grups en funció del seu argument principal, o de la seva proposta d'interpretació o reforma.

El primer argument que va aparèixer per defensar que la prescripció tributària produeix efectes en l'àmbit penal va ser la consideració de la prescripció com una causa d'atipicitat sobrevinguda. Es considerava que l'extinció del deute tributari comportava que no existís defraudació de tributs per part del contribuent, i que, per tant, no es donarien els elements del tipus penal¹⁸⁵. La principal crítica que s'ha realitzat tant per la doctrina com per la jurisprudència és que la tipicitat fa referència al moment en què es va cometre el delictes, i ha de ser analitzada en aquell moment, i no en un moment posterior. I per tant, es considera que al moment en què es va cometre el delictes sí existia una quota defraudada¹⁸⁶.

¹⁸³ SANZ DÍAZ-PALACIOS, A., *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal*, op. cit., pàgs. 83 i 84.

¹⁸⁴ GARCÍA MORENO, A., op. cit., pàg. 60.

¹⁸⁵ LAUNA ORIOL, C. (2009). La prescripción. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A., pàg. 310.

¹⁸⁶ En termes similars s'ha pronunciat el TS en la seva Sentència num. 1688/2000, de 6 de novembre (Sala Penal) FJ VII: «la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria».

El segon argument invocat pels defensors de la rellevància penal de la prescripció tributària, ha estat l'aplicació analògica de l'excusa absolutòria de l'art. 305.4 CP. Des del seu punt de vista, l'extinció de l'obligació tributària suposaria la regularització de la situació tributària pel transcurs del temps. I és que s'hauria de realitzar una interpretació extensiva de tal precepte, ja que l'art. 305.4 té la seva raó de ser en què les causes d'inexigibilitat dels deutes tributaris succeïdes abans de la seva persecució penal, eximeixen de la seva responsabilitat penal¹⁸⁷. Aquest argument també ha estat rebutjat expressament per la jurisprudència¹⁸⁸ que, de manera resumida, afirma que la finalitat de l'excusa absolutòria de l'art. 305.4 CP no és altra que l'afavoriment o promoció del pagament voluntari, que exigeix un comportament actiu del contribuent i que està delimitat en el temps ja que s'ha de donar amb anterioritat a certes actuacions administratives o judicials. Per tant, conclou que «*el fundamento de aludida excusa absolutoria es la auto-denuncia y la reparación. Por lo tanto, no es de aplicar cuando el sujeto tributario no ha reparado ni se ha autodenunciado; cuando faltan estos comportamientos la renuncia a la pena carece de fundamento*»¹⁸⁹.

També s'ha proposat, en tercer lloc, la incorporació d'una condició objectiva de punibilitat en el tipus penal, de manera que s'exigiria la subsistència del deute tributari al temps d'exercitar-se l'acció penal¹⁹⁰.

L'últim argument esgrimit fa referència al bé jurídic protegit pel delictes contra la Hisenda Pública¹⁹¹, i consisteix en sostenir que la prescripció tributària provoca la impossibilitat de lesionar el bé jurídic protegit entès, aquest, com els interessos de l'Administració Tributària. I és que no es pot entendre que existeix un perjudici per l'Administració quan aquesta ha renunciat al seu dret a exigir tal deute¹⁹². A aquesta afirmació es contraposa el caràcter pluriofensiu del delictes fiscal, això és, que ofereix protecció a diversos béns jurídics; així com el fet que allò que prescriu és el dret a exigir el deute per part de l'Administració, i que en cap cas la prescripció comporta l'extinció d'un deute, ja que no es pot fer inexistent allò que ha existit¹⁹³.

¹⁸⁷ BAENA AGUILAR, A., CUGAT MAURI, M., «Efectos del nuevo plazo de prescripción de la deuda tributaria sobre el plazo de prescripción del delito fiscal: Comentario a la STSJ Cataluña 22-1-1999», *Revista de Derecho y Proceso Penal*, núm. 2, 1999, pàg. 177 (tal i com es cita a SANZ DÍAZ-PALACIOS, A., *Deuda tributaria y responsabilidad por delito fiscal*, op. cit., pàg. 98).

¹⁸⁸ Sentència del Tribunal Suprem, núm. 1807/2001, de 30 de novembre (Sala Penal), FJ IX.

¹⁸⁹ *Ídem*.

¹⁹⁰ CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2000). De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi* (num. 464), pàgs. 1-4

¹⁹¹ No procedeix que formulí una opinió personal respecte del present argument, en tant que exigeix d'un estudi més profund del bé jurídic protegit pel delictes fiscal, que no es pot dur a terme en el present treball perquè s'allunya de l'objecte d'estudi, així com per raons materials.

¹⁹² BAJO FERNÁNDEZ, M. (2001). La polémica prescripción del delito fiscal: a propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000. *Actualidad Penal* (num. 8). Recuperat de <http://www.bajotrallero.es/publicacion/021.pdf>

¹⁹³ Aparicio, A. op. cit., pàg. 124.

Pel que fa al sector doctrinal contrari, aquest s'ha limitat a rebutjar els arguments que s'han vingut exposant, i a realitzar dues importants afirmacions: la prescripció tributària no impedeix la regularització prevista a l'art. 305.4 CP, i que la responsabilitat civil del delictes no s'extingeix per la prescripció del deute tributari.

En relació amb la primera afirmació, es sosté que els contribuents poden renunciar a la prescripció guanyada. No obstant, s'ha de tenir en compte que la prescripció no pot ser objecte de renúncia expressa ni tàcita¹⁹⁴.

I en relació amb la segona afirmació, tal i com s'ha exposat en apartats anteriors, no es pot acceptar que neixi responsabilitat civil del delictes de defraudació fiscal, i per tant, un cop prescrit el deute tributari, aquest no es podrà exigir per via penal. Més encara, si es recorda un comentari realitzat unes línies més amunt, en el sentit que permetre l'exigència del deute tributari mitjançant responsabilitat civil comportaria buidar de contingut la prescripció fiscal.

A mode de conclusió i a fi de tenir un punt de vista més ampli de cada una de les opinions doctrinals que s'acaben d'exposar, es manifestaran algunes reflexions de caràcter més general.

En primer lloc, no es pot considerar del tot correcte la crítica que es realitza a l'equiparació de l'excusa absolutòria, ja que com molt encertadament apunta RUIZ RESCALVO, tal equiparació es realitza «*exclusivamente en términos de “efecto” extintivo, en el sentido de que se elimina la trascendencia jurídica de dicho perjuicio*»¹⁹⁵.

En segon lloc, són nombroses les veus que consideren que res impedeix que el delictes es sotmeti a terminis de prescripció diferents en base a que els delictes responen a una major gravetat. I és que el TS ha considerat que és completament compatible la renúncia al cobrament del deute tributari per part de l'Administració pel transcurs del termini de quatre anys, amb el manteniment d'una resposta penal més enllà d'aquest temps. Des de la seva perspectiva, el termini de prescripció tributària s'explica per logística recaptatòria, mentre que la resposta penal té la finalitat oferir una major protecció a determinats béns jurídics¹⁹⁶.

¹⁹⁴ GARCÍA MORENO, A., *op. cit.*, pàg. 60.

¹⁹⁵ RUIZ RESCALVO, M. P., *op. cit.*, pàg. 87.

¹⁹⁶ Sentència del Tribunal Suprem, num. 1336/2002, de 15 de juliol: «*En efecto, la primera puede explicarse muy bien en virtud de criterios meramente pragmáticos, de logística recaudatoria, es decir, de rentabilidad exclusivamente económica, como el representado por la necesidad de optimizar los limitados recursos de la administración tributaria, concentrando su uso en un determinado lapso de tiempo. En tanto que la segunda trae su justificación de la necesidad de conferir un plus de protección a los importantes valores constitucionales en juego en la materia*».

I en tercer lloc, no es pot entendre que la prescripció sigui un element que s'hagi d'interpretar a favor del *reo*, en virtut del principi *in dubio pro reo*, ja que de la jurisprudència constitucional es desprèn que es tracta d'una institució que respon a raons de política criminal¹⁹⁷.

¹⁹⁷ Bal Francés, E. (2007). Estudio jurídico sobre las cuestiones relativas a la determinación de la cuota defraudada, prescripción y su interrupción y concepto de fraude de ley, por lo que se refiere al delito contra la Hacienda Pública. BAJO FERNÁNDEZ, M. (director). *Política fiscal y Delitos contra la Hacienda Pública: Mesas redondas de derecho y economía* (1a ed., pàgs. 189-204) . Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A., pàg. 195.

CONCLUSIONS

L'elaboració del present treball m'ha donat l'oportunitat aprofundir sobre algunes qüestions que fins ara eren llunyanes al coneixement de qualsevol estudiant de grau. El seu estudi mitjançant la comparació de la realitat legislativa, jurisprudencial i doctrinal m'ha permès formar-me una opinió pròpia sobre la majoria de les qüestions que s'han presentat.

PRIMERA.- La infracció per defraudació tributària i el delictes contra la Hisenda Pública no es troben regulats en un mateix cos jurídic; fet que comporta un punt extra de complexitat a l'hora de coordinar sendes tramitacions, a fi de no vulnerar cap principi o garantia constitucional. I més encara quan la seva delimitació es fixa merament per un criteri quantitatiu.

És per aquest motiu que quan tractem les controvèrsies que sorgeixen de la tramitació del delictes contra la Hisenda Pública hem de tenir en compte la confluència de dos àmbits diferents: el Dret Penal i el Dret Tributari. En altres paraules, no podem formular una proposta prenent com a referència únicament un dels dos àmbits jurídics.

SEGONA.- Els sistemes de prejudicialitat vigents amb anterioritat a l'any, 2012, i especialment, a l'any 2015, no van aconseguir donar una resposta satisfactòria a les necessitats d'ambdós ordenaments jurídics (entesos com l'ordenament tributari per una banda, i l'ordenament penal per l'altra). Els sistemes de prejudicialitat tributària i de prejudicialitat penal havien vingut limitant-se a donar una solució fàcil i genèrica a la situació: l'òrgan encarregat de liquidar només podia ser un.

Però com la realitat ens ha mostrat, aquesta no era una solució adaptada a l'especial cas davant del qual ens trobem; sinó que la seva solució, com s'acaba de dir, era general. I tal i com es desprèn de l'estudi realitzat, el delictes contra la Hisenda Pública és pot definir, com a mínim, de complex i específic. És per això que necessita d'un tractament processal que es correspongui a aquestes característiques: necessita d'un sistema de tramitació complex i específic.

TERCERA.- El paral·lelisme procedimental regulat al llarg del Títol VI de la LGT s'ha erigit com un sistema dirigit a un cas molt concret: el cas d'indicis de delictes contra la Hisenda Pública. La seva regulació es basa en la creació d'especialitats respecte dels procediments generals, tal i com s'ha mencionat en el present treball. Dit d'una altra manera, ha buscat la forma de donar una resposta concreta per a un supòsit de fet molt específic, articulant una sèrie de diferències procedimentals entre els procediments ordinaris i els procediments a seguir davant de delictes fiscal.

És per les raons que s'acaben d'exposar, que hem de considerar el sistema de paral·lelisme procedimental com la millor forma de donar resposta a les necessitats processals del mencionat delictes.

Si bé és cert que el mecanisme que ha creat és clarament millorable, perquè deixa algunes qüestions a l'aire, com pot ser l'aplicació de tipus progressius davant de dues liquidacions (una relativa als elements vinculats a delictes i l'altra relativa als elements no vinculats a delictes); hem de tenir en compte que els fonaments del sistema són encertats, i que només una vigència més duradora que l'actual¹⁹⁸ permetrà a les administracions implicades millorar la seva aplicació.

QUARTA.- Considero compatible l'existència del deure de col·laboració tributària amb el dret a no autoincriminar-se en els termes que s'han exposat en el present treball. I és que comparteixo els arguments esgrimits tant pel Tribunal Constitucional, com pel Tribunal Suprem relatius a la prevalença del deure de col·laboració.

Si bé, m'adscric a la línia de pensament d'IGLESIAS CAPELLAS i de SANZ DÍAZ-PALACIOS que, a fi de garantir els drets de l'art. 24 de la Constitució, estableixen certes limitacions de contingut de l'expedient que l'Administració Tributària remet a l'ordre penal. De tal manera que en l'expedient no podran constar aquells documents o declaracions efectuades per l'obligat tributari, sempre que la seva existència depengui de la voluntat del contribuent. A *sensu contrario*, es podran integrar en l'expedient administratiu aquells documents aportats pel propi subjecte tributari els quals existeixen amb independència de la seva voluntat.

CINQUENA.- Les actes i diligències de la Inspecció d'Hisenda tenen el valor de documents públics en virtut dels arts. 107.1 i 144.1 LGT, i han de ser interpretats d'acord amb el FJ VIII B) de la STC de 26 d'abril de 1990, que els equipara a un atestat policial i els sotmet a la lliure valoració de la prova pel Jutge Penal.

La intervenció dels Inspectors d'Hisenda en el procés penal per delictes de defraudació fiscal és una de les qüestions més transcendents durant l'enjudiciament d'aquest delictes, en tant que pot afectar de forma directa la resolució judicial que es dicti. Davant d'aquesta situació s'exigeix, com ja s'ha dit en el corresponent apartat, una resposta per part del legislador, perquè considero que és una qüestió sensible que no es pot deixar en mans d'elucubracions i teories jurisprudencials.

Des del meu punt de vista, la realitat actual mostra com l'actuació dels Inspectors com a pèrits té com a conseqüència l'elaboració de perícies jurídiques; és a dir, informes pericials que més que aplicar coneixements comptables o econòmics, realitzen una aplicació de la normativa vigent en matèria de tributs. M'uneixo a FALCÓN Y TELLA quan proposa l'acceptació dels peritatges de Dret, sempre que es regulin adequadament, ja que *de facto* ja s'estan donant.

¹⁹⁸ En el moment de redacció d'aquest estudi, ha tingut una aplicabilitat temporal de 2 anys i 6 mesos, aproximadament.

I és que en el present treball, en cap moment s'ha negat la complexitat d'enjudiciar un supòsit de delictes fiscal, però el que no es pot permetre és una solució *contra legem*.

També m'uneixo a altres propostes pendents de desenvolupament, com la de MARTÍNEZ IZQUIERDO que advoca per l'especialització de l'òrgan competent.

I fins i tot, des del meu punt de vista, proposo de *lege ferenda* la creació d'un auxili judicial, en sentit estricte, especialitzat en col·laborar amb els òrgans judicials competents per a conèixer del delictes de l'art. 305 CP, que permeti a l'òrgan jurisdiccional obtenir els coneixements necessaris en matèria tributària per poder resoldre l'assumpte penal, sense haver de requerir la intervenció d'Inspectors com a pèrits o testimonis.

CINQUENA bis.- Com a resum de la Conclusió Cinquena puc dir: i) que no s'accepta la participació dels Inspectors d'Hisenda com a pèrits en el procés penal per delictes contra la Hisenda Pública, al menys, fins que s'aprovi una legislació reguladora de tal participació; ii) que no s'accepta la participació dels Inspectors d'Hisenda com a testimonis en el mencionat procés penal, perquè la seva participació no pot aportar dades noves ni donar llum sobre els fets enjudiciats; iii) que, conseqüentment, no s'accepta la participació dels Inspectors d'Hisenda com a testimonis-pèrits; iv) que des d'aquí es formula una proposta de *lege ferenda* en el sentit de requerir una reforma legislativa que desenvolupi un tipus d'auxili judicial que cobreixi les necessitats de l'òrgan jurisdiccional encarregat de l'enjudiciament de delictes contra la Hisenda Pública.

SISENA.- De la regularització de la situació tributària contemplada a l'apartat 4rt de l'art. 305 CP i a l'art. 252 LGT, en sorgeixen diverses qüestions controvertides.

En relació a les «causes o efectes de bloqueig» entenc que: i) quan el text legal estableix «*actuaciones de comprobación o investigación*» s'està referint tant a les actuacions d'inspecció com a les actuacions de comprovació en sentit estricte, com són els procediments de verificació de dades, de comprovació limitada i de comprovació de valors; ii) quan s'interposi denúncia o querella no s'exigeix el coneixement formal del contribuent per a tal actuació, sinó que la mera interposició serà suficient per a considerar l'existència d'efecte bloquejador; iii) que les causes de bloqueig tenen caràcter permanent i definitiu, i un cop s'han produït no es podrà regularitzar en cap més moment la situació tributària.

SISENA bis.- El requisit de pagament del deute per a poder entendre que s'ha regularitzat la situació tributària de forma efectiva és necessari, perquè qui en un moment va decidir defraudar les arques públiques, ha d'assumir en un moment posterior les conseqüències de tal defraudació, i que només podrà evitar-les realitzant de manera deguda tot allò que hauria d'haver fet en el seu moment, això és, declarar i pagar. I és que d'una altra manera no s'estaria

complint l'exigència de regularitzar; perquè entenc que aquest concepte, tal i com es desprèn de la seva definició, implica adequar la situació a la legalitat vigent, i la legalitat vigent no exigeix només la mera declaració, sinó que també exigeix el pagament que li va unida. Per tant, m'adhereixo a la tesis de la necessitat d'ingrés.

SISENA ter.- Del que s'ha exposat en l'anterior conclusió se'n desprèn que el pagament ha de ser total i complet, no sent suficient el mer pagament parcial, que comporta la coneguda com a «regularització parcial».

No es pot acceptar de cap manera que un pagament parcial que deixi el deute defraudat per sota dels 120.000 euros permeti deixar enrere la via penal, que seria aquella que li correspon, per accedir a la via administrativa, evitant, d'aquesta manera, una pena de privació de llibertat. Sense perjudici que aquest pagament parcial del contribuïent o aquest intent de regularització pugui ser tingut en compte a efectes d'imposar la conseqüent pena.

SETENA.- L'anomenada responsabilitat civil derivada de delictes no es pot derivar en cap cas d'un delictes contra la Hisenda Pública, en tant que aquesta responsabilitat respon a la reparació d'un dany, que en el cas que ens ocupa no ha estat causat. En l'apartat corresponent ja s'han exposat nombrosos arguments que fonamenten la idea que s'acaba d'afirmar, motiu pel qual no seran repetits en el present apartat de Conclusions. Així, hem remeto als arguments aportats per la doctrina, que es basen en el caràcter previ de l'obligació tributària i en la ja existència d'una relació *inter partes* que impedeix el sorgiment de responsabilitat civil.

Per tant, considero que el deute tributari neix d'una relació jurídica *ex lege* i per tant s'ha de regir per les pròpies normes reguladores d'aquesta relació, és a dir, per les pròpies normes tributàries.

VUITENA.- No puc subscriure en la seva totalitat cap de les dues tesis creades entorn a la problemàtica de la prescripció: ni la dualitat de terminis, ni la rellevància penal de la prescripció tributària. I és que malgrat el treball de cerca doctrinal i jurisprudencial d'aquesta matèria, no he aconseguit assolir una idea ferma sobre aquest punt; si bé, procediré a exposar algunes idees que considero fonamentals a l'hora de reflexionar sobre els diferents terminis de prescripció, així com alguns aspectes que sí considero encertats d'ambdues teories.

En primer lloc, no comparteixo els arguments de la tesis de la rellevància penal de la prescripció tributària, si bé considero que, en ares a garantir el principi de seguretat jurídica, no es pot concebre una dualitat de terminis: l'obligat tributari no pot estar pendent de terminis de prescripció diferents per a cada àmbit de l'ordenament jurídic. I per tant, advoco per un termini únic de prescripció.

En segon lloc, i en vistes de la transmutació de la naturalesa de la regularització tributària, no veuria amb mals ulls la integració en el tipus delictiu del requisit de la no prescripció del deute tributari (com ja va proposar de *lege ferenda* CHOCLÁN MONTALVO l'any 2000).

En tercer lloc, en cap cas puc concebre que es persegueixi un deute tributari el qual, la pròpia Administració Tributària, *de facto*, ha renunciat. I per tant, entenc que aquesta conducta de l'Administració ha de ser equiparada al perdó de la conducta fraudulenta.

I en últim lloc, la idea d'un termini únic de prescripció per al delictes i les infraccions de defraudació respon al principi de seguretat jurídica, al principi d'unitat de l'ordenament jurídic i al principi d'intervenció mínima del Dret Penal.

Vistes aquestes darreres manifestacions, crec que és necessari que el legislador es pronunciï expressament sobre aquesta matèria per resoldre satisfactòriament aquesta situació.

BIBLIOGRAFIA

MONOGRAFIES

ANÍBARRO PÉREZ, S. (2017). *Los procedimientos de aplicación de los tributos en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública* (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.

ARMENTA DEU, T., (2015). *Lecciones de derecho procesal penal* (8a ed). Madrid: Marcial Pons.

ARROYO ZAPATERO, L. (1994). *Estudios de Derecho Penal Económico* (1a ed). Ediciones de la Universidad de Castilla-La Mancha.

COLOMA CHICOT, J. A. (2001), *La responsabilidad civil en el delito fiscal* (1a ed). Madrid: Marcial Pons.

CHICO DE LA CÁMARA, P. (2012). *El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código penal por la LO 5/2010: reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda* (1 edición). Navarra: Aranzadi, Thomson Reuters.

COLLADO YURRITA, P. (1996). *La actuación de la Inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal* (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.

ESPEJO POYATO, I. (2012). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal: la fijación de la cuota tributaria* (Tesi doctoral). Recuperat de Biblios-e Archivo, repositorio institucional de la Universidad Autónoma de Madrid, <http://hdl.handle.net/10486/10926>

ESPEJO POYATO, I., (2013). *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal* (1 edición). Madrid: Marcial Pons.

FALCÓN Y TELLA, R. (1992). *La prescripción en materia tributaria* (1ª ed). Madrid: La Ley.

FORTUNY ZAFORTEZA, M., SOTELO TESIS, C. (2015). *Reforma de la Ley General Tributaria 2015* (1ª ed). Madrid: Francis Lefebvre.

FORTUNY ZAFORTEZA, M., ARMIJO TORRES, M., DE CASSO CASTILLO, E., ARRIETA BLANCO, S., (2005). *Sanciones tributarias y actuaciones inspectoras* (1a edición). Madrid: Francis Lefebvre.

GÓMEZ JIMÉNEZ, C., MARTÍNEZ LOZANO, J. M., RAMIRO ARCAS, M., VÍRSEDA MORENO, M. J. (2015) *Guía de la reforma de la Ley General Tributaria. Análisis de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre* (1a ed). Madrid: Wolters Kluwer.

IGLESIAS CAPELLAS, J. (2012). *Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de recaudación y liquidación* (tesis doctoral). Recuperat de Dipòsit digital de documents de la UAB <http://hdl.handle.net/10803/121600>

IGLESIAS CAPELLAS, J. (2017). *Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro* (1 edición). Barcelona: Real Academia Europea de Doctores.

IGLESIAS RÍO, M. A. (2003). *La regulación fiscal en el delito de defraudación tributaria: un análisis de la autodenuncia, art. 305-4 CP* (1a ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.

MERINO JARA, I. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte general. Lecciones adaptadas al EEES* (5a ed.). Madrid:Tecnos.

MONTERO DOMÍNGUEZ, A. (2015), *La reforma de la Ley General Tributaria. La última evolución y adaptación del derecho tributario general: comentarios a la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 47 de diciembre, General Tributaria.* (1ª ed), Valencia: Tirant Lo Blanch.

MUÑOZ CONDE, F. (2017). *Derecho Penal. Parte Especial* (21 ed). Valencia: Tirant Lo Blanch.

PEÑA GARBÍN, J. M. (2008). *La Inspección de Hacienda: Problemas y soluciones* (1a ed). Valencia: Wolters Kluwer España.

PÉREZ ROYO, F. (2015). *Derecho Financiero y Tributario: Parte General* (25a ed). Navarra: Thomson Reuters Civitas.

RIBES RIBES, A. (2007). *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria* (1a ed). Madrid: Iustel.

RODRÍGUEZ FERNÁNDEZ, R. (2000). *Derechos fundamentales y garantías individuales en el proceso penal: nociones básicas, jurisprudencia esencial* (1a ed). Granada: Comares.

RUIZ RESCALVO, M. P. (2004). *La prescripción tributaria y el delito fiscal* (1ª ed). Madrid: Universidad Rey Juan Carlos.

RUIZ ZAPATERO, G. (2006). *Analogía, fraude y simulación negocial en el delito fiscal: sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005* (1 edición). Navarra: Thomson Aranzadi.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A., (2009) *Deuda tributaria y responsabilidad civil por delito fiscal* (1ª ed). Barcelona: Atelier.

SÁNCHEZ-OSTIZ GUTIÉRREZ, P. (2002). *La exención de responsabilidad penal por regularización tributaria* (1a ed). Navarra: Aranzadi

SARRÓ RIU, J. (2009) *El derecho a no autoinculparse del contribuyente: Vigencia de las garantías frente a la autoincriminación en los procedimientos ante la Inspección de Hacienda* (1a ed). Barcelona: Bosch Fiscalidad.

VV.AA., BANACLOCHE PALAO, C., BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., BANACLOCHE PALAO, B., (coord.) (2008). *Justicia y derecho tributario: libro homenaje al profesor Julio Banacloche Pérez* (1 edición). Madrid: La ley.

CAPÍTOLS O PARTS DE LLIBRES

APARICIO PÉREZ, A. (2000). Prescripción del delito fiscal versus prescripción administrativa tributaria. Lafuente Robledo, M; López Díaz, A.; Pedreira Pérez, R. (autores), *Homenaje a Ricardo Pedreira Pérez* (1ª ed, pàgs. 119-129). Oviedo: Universidad de Oviedo, pàg. 120)

BAÑERES SANTOS, F. (2010). El delito fiscal: art. 305, 306 y 307. Quintero Olivares, G. (director), *La reforma penal de 2010: Análisis y comentarios* (1a ed, pàgs. 259-262).

CALDERÓN CERESO, A. (2000). Efectos penales de la regularización Tributaria: Un análisis del artículo 305.4 del Código Penal. Díaz-Arias, J. M. (director). *Comentarios y conclusiones sobre el delito fiscal: Terceras jornadas sobre el delito fiscal* (1a ed, pàgs. 55-66). Madrid: Gaceta Fiscal.

DE LA MATA BARRANCO, N. J. (2005). La cláusula de regularización tributaria en el delito de defraudación fiscal del artículo 305 del Código Penal. Carbonell Mateu, J. C., del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., Orts Berenguer, E., Quintanar Díez, M. (coords.). *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal* (1a ed., pàgs. 301-326). Madrid: Dykinson, S. L.

GIL MARTÍNEZ, A. (2004). La instrucción de los delitos fiscales y contra la Hacienda Pública. Solaz Solaz, E. *La instrucción de los delitos económicos y contra la Hacienda pública* (1a ed, pàgs. 305 - 383). Madrid: Consejo General del Poder Judicial.

GONZÁLEZ-CARBALLO ALMODÓVAR (2008). Exacción de responsabilidad civil por delito contra la Hacienda Pública. *Grandes Tratados. Comentarios a la Ley General Tributaria (vol. I y II)*. Aranzadi.

LAUNA ORIOL, C. (2009). La prescripción. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A.

QUERALT JIMÉNEZ, J. J. (2007) La regularización como comportamiento postdelictivo en el delito fiscal. BAJO FERNÁNDEZ, M. (director). *Política fiscal y delitos contra la Hacienda Pública* (1ª ed, pàgs. 31-58). Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, S.A.

RODRÍGUEZ RAMOS, L. (2006). La responsabilidad civil relativa al delito fiscal. Díaz-Maroto y Villarejo, J. (editor), *Derecho y Justicia penal en el siglo XXI: Liber amicorum, en homenaje al profesor Antonio González-Cuellar García* (1ª ed, pàgs. 737 - 740), Madrid: Colex.

SABADELL CARNICERO, C. (2009). La regularización tributaria como causa de exención de la responsabilidad penal. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A.

SILVA SÁNCHEZ, J. M. (2005). Determinación de la pena y responsabilidad civil en el delito fiscal: un recorrido desde la participación de extranei hasta la imposición de intereses de demora. Carbonell Mateu, J. C., del Rosal Blasco, B., Morillas Cueva, L., Orts Berenguer, E., Quintanar Díez, M. (coords.). *Estudios penales en homenaje al profesor Cobo del Rosal* (1a ed., pàgs. 899-923). Madrid: Dykinson, S. L.

VELASCO CANO, F. (2009). Actuaciones inspectoras y delito contra la hacienda pública. Argente Álvarez, J. (director), *El delito fiscal* (1a ed, pàgs. 393-504). Valencia: CISS, Wolters Kluwer España, S.A.

ARTICLES DE REVISTA

ÁLVAREZ ECHAGÜE, J. M.. (2006). El derecho a la no autoincriminación y su aplicación en el ámbito del derecho sancionador tributario: la posibilidad de utilizar pruebas obtenidas en un proceso de verificación como fundamento de sanciones penales. *Crónica tributaria* (num. 118).

CHOCLÁN MONTALVO, J. A. (2000). De nuevo sobre la incidencia del plazo de prescripción de la Ley del Contribuyente en el contenido de injusto o en la punibilidad del delito fiscal. *Actualidad Jurídica Aranzadi* (num. 464), pàgs. 1-4.

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 UNED* (num. 14). pàgs. 149-175.

ESTEVE PARDO, M. L. (2000), El derecho a no autoinculparse en los procedimientos tributarios: Incidencia de la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos. *XX Jornadas Latino-americanas de derecho tributario*. Salvador de Bahía: Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario.

- FALCÓN Y TELLA, R. (1996). Los informes periciales en los procesos por delito contra la Hacienda Pública: ¿una pericia en Derecho?. *Revista Quincena Fiscal* (num. 3/1996).
- FALCÓN Y TELLA, R. (2004). La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria. *Quincena fiscal* (num. 5), pàgs. 5-8.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2011). La reforma del Código penal: la nueva concepción de la “responsabilidad civil” derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo. *Quincena fiscal* (num. 1-2), pàgs. 7-13.
- GARCÍA MORENO, A. (2001). Prescripción de la deuda tributaria y prescripción del delito: Reflexión sobre el caso italiano como propuesta de una solución de lege ferenda. *Tribuna Fiscal: Revista Tributaria y Financiera* (num. 129), pàgs. 53-64.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M. (2011). Prejudicialidad penal y delito fiscal. *Diario de la Ley* (num. 7741).
- IGLESIAS SEVILLANO, H. (2016). Cuestiones sobre principio de legalidad, ley penal en blanco y presunciones en el delito fiscal. *Revista de Derecho UNED* (num. 19). pàgs. 745 – 776.
- JIMÉNEZ VILLAREJO, C. (1998). La prueba pericial en los delitos económicos (con particular referencia a la intervención de los inspectores de Finanzas del Estado). *Jueces para la democracia* (num. 31), pàgs. 59-67.
- LAGO MONTERO, J. M. (1999). Procedimiento sancionador separado del procedimiento de liquidación tributario. Reflexiones sobre el derecho a no autoinculparse. *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia* (num. 15).
- PÉREZ ROYO, F. (1998). El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación. *Civitas: Revista española de derecho financiero* (num. 100), pàgs. 575-592.
- PUEBLA AGRAMUNT, N. (2017). El Tribunal Supremo unifica doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal. *Revista Quincena Fiscal* (num. 6), pàg. 23 – 40.
- SÁNCHEZ SERRANO, L. (1992). Los españoles ¿súbditos fiscales? (I), *Impuestos* (num. 8, pàgs. 20 i ss).
- SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2003). La articulación entre los procedimientos de gestión tributaria y el proceso penal por delito fiscal: el derecho a no declarar contra sí mismo. *Revista jurídica de Castilla – La Mancha*, num. 35.

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J. A. (2018). A vueltas con la regularización tributaria en supuestos de delito fiscal. *Revista Quincena Fiscal* (num. 6).

TEJERIZO LÓPEZ, J. M., (2016). El procedimiento de inspección en los supuestos de presunto delito contra la Hacienda Pública. *Revista Española de Derecho Financiero*,(num. 170), pàgs. 17 – 35.

VEGA BORREGO, F. A. (1998). El valor probatorio de las actas y diligencias de la inspección de los tribunales en el orden jurisdiccional administrativo y penal. *Revista de estudios económicos y empresariales*. (num. 11).

RECURSOS D'INTERNET

Agència Tributària. (s. d.). Memoria 2016. Recuperat de http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/La_Agencia_Tributaria/Memorias_y_estadisticas_tributarias/Memorias/Memorias_de_la_Agencia_Tributaria/ Ayuda_Memoria_2016 /4_PRINCIPALES_ACTUACIONES/4_1_Control_del_fraude_tributario_y_aduanero/4_1_4_Colaboracion_de_la_AT_con_los_organos_jurisdiccionales/4_1_4_Colaboracion_de_la_AT_con_los_organos_jurisdiccionales.html (Consultat per darrera vegada el 29 de març de 2018).

BAJO FERNÁNDEZ, M. (2001). La polémica prescripción del delito fiscal: a propósito de la STS de 6 de noviembre de 2000. *Actualidad Penal* (num. 8). Recuperat de <http://www.bajo-trallero.es/publicacion/021.pdf>

GAMO YAGÜE, R. (2015). Colaboración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria con los órganos jurisdiccionales. *Recursos al servicio del Ministerio Fiscal: coordinación con otros organismos públicos*. Recuperat de https://www.fiscal.es/fiscal/PA_WebApp_SGNTJ_NFIS/descarga/ponencia%20escrita%20Sra%20Gamo.pdf?idFile=4a5a63fc-dfe5-47ad-9802-90936202c254

Observatorio del delito fiscal (2006). *Primer informe del Observatorio administrativo previsto en el convenio de 30 de junio de 2005 entre la agencia estatal de administración tributaria y la secretaría de estado de justicia en materia de prevención y lucha contra el fraude fiscal*. Recuperat de http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Informacion_institucional/Campanias/Plan_preencion_del_fraude_fiscal/observatorio_es.pdf.

Tododerecho (29 de maig de 2013). ¿Qué valor penal tienen los informe emitidos por los Inspectores de Hacienda? [Entrada en un blog]. Recuperat de

<https://www.tododerecho.es/que-valor-tienen-los-informes-periciales-emitidos-por-los-inspectores-de-la-agencia-tributaria/> (Consultat per darrera vegada el 29 de març de 2018)

(5 d'octubre de 2015) La doble situación procesal de denunciante y perito: problemas y soluciones [Entrada en un blog]. Recuperat de <http://derechoyperspectiva.es/la-doble-situacion-procesal-de-denunciante-y-perito-problemas-y-soluciones/> (Consultat per darrera vegada el 30 de març de 2018)

JURISPRUDÈNCIA

Sentència del Tribunal Europeu de Drets Humans d'Estrasburg, de 17 de desembre de 1996, assumpte Saunders v. Regne Unit.

Sentència del Tribunal Constitucional num. 18/1981, de 8 de juny.

Sentència del Tribunal Constitucional num. 76/1990, de 26 d'abril.

Sentència del Tribunal Constitucional num. 197/1995, de 21 de desembre.

Sentència del Tribunal Constitucional num. 18/2005, d'1 de febrer.

Sentència del Tribunal Constitucional num. 57/2010, de 4 d'octubre.

Sentència del Tribunal Suprem num. 1203/1990, de 23 d'octubre de 1990 (Sala Contenciós-Administratiu).

Sentència del Tribunal Suprem num. 1688/2000, de 6 de novembre (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 1807/2001, de 30 de novembre (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 2476/2001, de 26 de desembre de 2001 (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 1336/2002, de 15 de juliol (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 2069/2002, de 5 de desembre del 2002 (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 38/2005, de 28 de gener del 2005 (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 463/2008, de 23 de juny de 2008 (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 611/2009, de 29 de maig del 2009 (Sala Penal).

Sentència del Tribunal Suprem num. 717/2010, de 22 de juny 2010 (Sala Penal).