

Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro

Joan Iglesias Capellas



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors

BARCELONA - 1914



JOAN IGLESIAS CAPELLAS

Joan Iglesias Capellas (Sabadell, 1965). Doctor en Derecho «Cum Laude» por la Universitat Autònoma de Barcelona (UAB). Premio extraordinario de doctorado.

Su carrera profesional se ha desarrollado en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. Inspector de Hacienda del Estado, ha ocupado diversos puestos de responsabilidad en la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT). Asesor del President de la Generalitat de Catalunya, ha dirigido el programa para la definición de un nuevo modelo de Administración Tributaria para Catalunya. En la actualidad, ejerce como abogado especialista en derecho financiero, dirigiendo el Departamento de litigación tributaria y derecho penal tributario de la firma Crowe Horwath, Legal y Tributario.

Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario en la facultad de Derecho UAB y profesor asociado de Sistema Fiscal en la Facultad de Economía y Empresa de la UB, ha impartido cursos, seminarios y conferencias sobre fiscalidad en diversas Universidades, Colegios profesionales, escuelas de negocios y centros de formación especializada.

Autor de numerosos artículos en revistas especializadas en derecho tributario, en el año 2011 recibió el primer premio “Estudios Financieros”, y en el año 2015 el Premio “Joan Sardà Dexeus”, otorgado por el Colegio de Economistas de Catalunya.

Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro

Excmo. Sr. Dr. Joan Iglesias Capellas

Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro

Discurso de ingreso en la Real Academia Europea de Doctores, como
Académico Correspondiente, en el acto de su recepción
el 9 de noviembre de 2017

Excmo. Sr. Dr. Joan Iglesias Capellas
Doctor en Derecho

Y contestación del Académico de Número

Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau
Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales

COLECCIÓN REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES



Reial Acadèmia Europea de Doctors
Real Academia Europea de Doctores
Royal European Academy of Doctors
BARCELONA - 1914

www.raed.academy

© Joan Iglesias Capellas

© Real Academia Europea de Doctores.

La Real Academia Europea de Doctores, respetando como criterio de autor las opiniones expuestas en sus publicaciones, no se hace ni responsable ni solidaria.

Quedan rigurosamente prohibidas, sin la autorización escrita de los titulares del “Copyright”, bajo las sanciones establecidas en las leyes, la reproducción total o parcial de esta obra por cualquier medio o procedimiento, comprendidos la reprografía y el tratamiento informático y la distribución de ejemplares de ella mediante alquiler o préstamos públicos.

Producción Gráfica: Ediciones Gráficas Rey, S.L.

Impreso en papel offset blanco Superior por la Real Academia Europea de Doctores.

ISBN: 978-84-697-6524-1

Depósito Legal: B 25318-2017

Impreso en España –Printed in Spain- Barcelona

Fecha de publicación: noviembre 2017

ÍNDICE

PRESENTACIÓN	11
DISCURSO DE INGRESO	15
INTRODUCCIÓN	15
1.- EL PRINCIPIO DE NO DUPLICIDAD SANCIONADORA: EFECTOS EN LA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE LA ADMINIS- TRACIÓN TRIBUTARIA Y LA JURISDICCIÓN PENAL.....	21
1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena	26
2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa	28
3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta.....	32
4ª Etapa. El modelo de concurrencia	36
2.- EFECTOS DE LA LITISPENDENCIA PENAL SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS.....	41
2.1.- La denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 251 LGT	44
2.2.- La denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 253 LGT.	47
a) <i>La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector.....</i>	53
b) <i>La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector</i>	55
c) <i>La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario</i>	58
d) <i>La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario</i>	62
e) <i>La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente</i>	65
2.3.- La denuncia común.....	67
a) <i>La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal.....</i>	68
b) <i>La iniciación de oficio de diligencias previas por el órgano judicial.....</i>	73

3.- LA PREJUDICIALIDAD TRIBUTARIA EN EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	77
3.1.- La prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública	82
3.2.- La prejudicialidad tributaria en la calificación penal de la conducta delictiva.....	95
a) <i>La prejudicialidad tributaria en la fase de instrucción</i>	96
b) <i>La prejudicialidad en la fase de juicio oral</i>	101
3.3.- La prejudicialidad tributaria para determinar la responsabilidad civil ...	107
3.4.- La cuestión prejudicial comunitaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.....	111
4.- LA COSA JUZGADA EN EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA.....	113
4.1.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria.....	118
a) <i>Efectos de la sentencia condenatoria cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito</i>	126
b) <i>Efectos de la sentencia condenatoria sobre la liquidación vinculada a delito</i>	134
4.2.- Efectos de la sentencia de conformidad	153
4.3.- Los efectos de la conclusión del proceso penal sin una resolución judicial de condena	159
a) <i>Efectos del sobreseimiento provisional</i>	161
b) <i>Efectos del auto de sobreseimiento libre o de la sentencia absolutoria cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito</i>	165
c) <i>Efectos de la sentencia absolutoria sobre la liquidación vinculada a delito</i>	170
4.4.- Efectos de la sentencia absolutoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria.....	190
4.5.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria.....	198
5.- LA CONCURRENCIA DE UN PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CON UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO	209
5.1.- Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad	217

5.2.- Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación.....	221
5.3.- Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública	225
6.- CONCLUSIONES.....	235
7.- BIBLIOGRAFÍA.....	243
DISCURSO DE CONTESTACIÓN.....	253
Publicaciones de la Real Academia Europea de Doctores	271



❧ PRESENTACIÓN

**Excelentísimo Señor Presidente de la Real Academia
Europea de Doctores
Excelentísimos Sres. Académicos
Ilustrísimas autoridades
Queridos amigos y estimada familia**

Es para mí un gran honor estar hoy aquí ante todos ustedes y dirigirles unas palabras en esta solemne ceremonia en que tiene lugar mi recepción como académico correspondiente de la Real Academia Europea de Doctores.

La vida a menudo nos sorprende y nos conduce por caminos que no se encuentran en los mapas que solemos utilizar para tomar nuestras decisiones vitales. Hoy estoy viviendo, con profunda emoción, una de estas felices situaciones en las que uno se encuentra allí donde no había imaginado llegar cuando inició su andadura y, por ello, quisiera hacerles partícipes del sentimiento que me invade y que se resume en una simple palabra: gratitud.

Gratitud hacia el Excelentísimo Sr. Dr. Dr. D. Alfredo Rocafort que, en su condición de Presidente de esta Academia, desde el primer momento me mostró su apoyo y ofreció su experto consejo.

Gratitud, hacia el Excelentísimo Sr. Dr. D. Emili Gironella, de cuya mano amiga he recorrido el camino que me ha traído hasta aquí y me ha guiado en la preparación del discurso.

Gratitud, hacia todos los Excelentísimos Sres. Doctores Académicos que me habéis recibido con fraternal hospitalidad y a quienes deseo corresponder ofreciendo mi más sincera amistad y mi completa dedicación a la consecución de los fines de la Academia.

También es obligado expresar mi gratitud hacia mis padrinos en esta ceremonia, el Excelentísimo Sr. Dr. D. Joan Francesc Pont Clemente i el Excelentísimo Sr. Dr. D. Francesc Torralba, por su amable acompañamiento y sabia orientación en el desarrollo y organización de este acto.

Hoy no estaría aquí si mis padres no hubieran hecho un gran esfuerzo personal y económico para que yo pudiera acceder a la Universidad y terminar con éxito la licenciatura en derecho.

Hoy no estaría aquí si, veinte años después de haber finalizado la licenciatura en Derecho y superadas unas duras oposiciones, no hubiera tomado la decisión de iniciar los estudios de doctorado. Y dicha feliz decisión solo se explica por la influencia de mi esposa, la doctora Riba Trepát. Compartir con ella un proyecto de vida en común me ayudó a descubrir una vocación sin la cual a buen seguro no habría puesto en valor las cualidades que proporcionan el sustento necesario para transitar por el a menudo solitario camino doctoral.

Hoy no estaría aquí de no haber tenido la inmensa suerte de encontrar en mi camino grandes maestros del Derecho Tributario -como el doctor Casado Ollero, el doctor Tejerizo Lopez, la doctora Arias Abellán, la doctora Monsterrat Peretó, el doctor Rosembuj, el doctor Pont Clemente o el doctor Alonso-, y también del Derecho Procesal, como el Dr. Cachón Cadenas, el doctor Picó Junoy y, sobre todo, la Dra. Riba Trepát.

En definitiva, hoy no estaría aquí si a lo largo de mi vida no hubiere conocido a tantas y tantas personas que han alimentado mi profunda pasión el Derecho en general y por la fiscalidad en todas sus manifestaciones. Por ello, deseo hacer público mi reconocimiento a quienes, en mi querida Universidad Autónoma, en el Ayuntamiento de Manresa, en la Agencia Tributaria, en la Universidad de Barcelona, en la Generalitat de Catalunya y, en estos momentos, en la firma Crowe Horwath, Legal y Tributario, me habéis ayudado (y me ayudáis) a crecer como persona y como profesional.

Finalmente, a mi familia, y a todos los amigos y compañeros que, con vuestra presencia en este acto, habéis hecho posible que hoy sea un de los días más felices de mi vida, deseo expresar mi más sincero y profundo agradecimiento.

Según establecen los estatutos de esta centenaria institución, la condición de académico correspondiente se concede a aquellos doctores pertenecientes a países de la Unión Europea o del resto de países del mundo con el fin de asociarlos a sus trabajos, sobre la base de sus méritos científicos, técnicos o artísticos.

En consecuencia, y como muestra de mi compromiso con la Academia, mi preceptivo discurso de entrada se basa en el trabajo que desarrollo a continuación bajo el título “*Delito Fiscal y Proceso Penal: crónica de un desencuentro*”, y en el que, modestamente, he tratado de encontrar la síntesis entre tres disciplinas jurídicas: el Derecho tributario, el Derecho penal y el Derecho procesal.



❧ INTRODUCCIÓN

Desde su introducción por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal -de la que en estas fechas se cumplen 40 años-, el delito fiscal constituye la pieza “de cierre” del sistema tributario español que, como es sabido, tiene su origen en el artículo 31 de la Constitución, de 27 de diciembre de 1978, donde se establece el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con la capacidad económica de cada uno, mediante un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, puede tener alcance confiscatorio.

La conexión entre el deber constitucional de contribuir y el delito fiscal es tan íntima, tan profunda, que podríamos considerar que el artículo 31 CE y el artículo 305 CP constituyen el *alfa* y *omega* de todo el ordenamiento jurídico tributario, pues en la norma penal se describe aquel comportamiento que, por su extrema insolidaridad respecto al conjunto de los ciudadanos que pagan los impuestos que les corresponden, merece un reproche jurídico de tal intensidad que incluso justifica la imposición de una sanción privativa de libertad.

Es decir, en las democracias avanzadas, donde el gasto público derivado del Estado del bienestar presiona al alza los presupuestos de las Administraciones públicas, el fraude fiscal adquiere una dimensión que trasciende la mera irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, para adquirir la condición de una amenaza contra la sostenibilidad financiera del Estado. Por ello, la norma penal no castiga tanto la falta de pago de las deudas con la Hacienda Pública -por elevadas que

estas pudieran ser-, como el abuso que representa aprovecharse de las ventajas de vivir en una comunidad sin participar en la financiación de las necesidades colectivas.

Visto desde esta perspectiva, el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el escenario en el que se confrontan con mayor intensidad los derechos y los deberes de los ciudadanos en su condición de contribuyentes y, por ello, constituye el punto de encuentro de prácticamente todo el ordenamiento jurídico, pues en el mismo convergen: (i) desde las normas del Derecho Constitucional y las normas generales del Derecho Público; (ii) pasando por las normas tributarias (sustantivas y procedimentales) y las normas del Derecho común (civiles y mercantiles); (iii) hasta llegar a las normas que regulan el ejercicio del *ius puniendi* del Estado; (iv) y, naturalmente, las normas procesales que regulan el ejercicio de la función jurisdiccional.

En definitiva, en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública se destilan los valores fundacionales de la fiscalidad moderna, al tiempo que se ponderan (y equilibran) las potestades públicas y los derechos fundamentales de los ciudadanos de un Estado de Derecho. Por este motivo, la relación entre delito fiscal y proceso penal resulta un magnífico indicador del nivel de aceptación social de un determinado sistema tributario.

En pleno siglo XXI, el principal atributo al que debe responder un sistema fiscal es el de ser percibido como justo por quienes deben cumplir con las obligaciones que se les impone y, aunque no es éste el momento de teorizar acerca del significado y alcance del principio de justicia tributaria, me atrevería a afirmar que difícilmente puede ser justo un sistema que no responda a otro principio fundamental del ordenamiento jurídico -en este caso positivizado en el artículo 9 de la Constitución- como es el de seguridad jurídica.

La seguridad jurídica es un presupuesto indispensable para el desarrollo de un Estado de Derecho. El conocimiento de las normas que los ciudadanos deben cumplir, así como la previsibilidad de su interpretación y aplicación por parte de los Poderes Públicos, constituye el marco ineludible para el ejercicio de las potestades que la ley confiere a la Administración Pública y al Poder Judicial para hacer efectivo el mandato del legislador. Sin seguridad jurídica hay arbitrariedad. Sin seguridad jurídica solo hay Poder en estado puro. Sin seguridad jurídica no hay Derecho. En definitiva, sin seguridad jurídica no hay auténtica Justicia.

Por ello, cuando, invocando el deber constitucional de contribuir, se priva a un ciudadano de un derecho fundamental como es la libertad, los Poderes Públicos están sujetos a una especial exigencia de transparencia y previsibilidad en su actuación. Cuando está en juego un derecho fundamental, el fin no justifica los medios. Cuando de lo que se trata es de decidir si una persona ha cometido una defraudación delictiva, están de más las interpretaciones arriesgadas de las normas tributarias. Ante la posibilidad de una sanción penal es imperativo cerciorarse del grado de conocimiento de las obligaciones tributarias que objetivamente podía tener la persona a quien se le imputa un delito contra la Hacienda Pública, pues de otro modo estaríamos recuperando la “prisión por deudas” de tan amargo recuerdo y devastadores efectos en la confianza entre los ciudadanos y los Poderes Públicos.

Planteada la cuestión en estos términos, el proceso penal constituye la principal garantía del ciudadano de que, para exigirle el cumplimiento de sus deberes, no se conculcan sus derechos fundamentales. El prestigio público del sistema tributario, y el de todos los agentes que intervienen en su aplicación, constituye un valor en sí mismo para conseguir aposentar la consciencia

fiscal de la ciudadanía y, de este modo, conseguir una alta tasa de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Por ello, el uso del derecho penal en el ámbito tributario debería quedar restringido a aquellos comportamientos manifiestamente reveladores de la voluntad de no contribuir y, en cualquier caso, revestido de la máxima transparencia en cuanto a los criterios aplicados por aquellos que están llamados a ejercer el *ius puniendi* del Estado.

El proceso penal no es (ni puede ser usado) como una extensión de la regularización de la situación tributaria de un contribuyente. El juez penal no es un mero ejecutor de los intereses de la Administración tributaria, por muy loables que estos sean. La sentencia penal no tiene por finalidad sustituir la liquidación administrativa de la cuota, ni acelerar el cobro de la deuda tributaria. La sanción penal debe quedar reservada para aquellos supuestos en los que no existe otro modo de restablecer el daño causado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias.

Partiendo de estas premisas, el trabajo que presentamos lleva en su título la frase “*crónica de un desencuentro*” para enfatizar que, después de cuatro décadas de aplicación en España, el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública todavía no han acabado de encontrar el modo de encajar los objetivos y finalidades a las que uno y otro deben responder, lo cual, como no podría ser de otro modo, genera situaciones de inseguridad jurídica que comprometen seriamente los valores fundacionales de nuestro sistema tributario y, en particular, la consecución del principio de justicia tributaria.

Desde una perspectiva técnica, los efectos jurídicos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden analizarse desde una doble perspectiva: la procesal

y la tributaria. La primera tiene por finalidad determinar las consecuencias que la normativa procesal asocia al comienzo de aquella actividad jurisdiccional que tiene por objeto examinar unos hechos susceptibles de generar responsabilidad penal en la persona (física o jurídica) a la que se atribuye la comisión de una defraudación tributaria de carácter delictivo. La segunda se ocupa de los efectos que la normativa tributaria establece en los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario cuando se advierten indicios de la posible trascendencia penal del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

El punto de confluencia entre ambas perspectivas coincide con el momento de la denuncia que presenta la Administración tributaria cuando, en un procedimiento inspector, descubre un comportamiento irregular en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente y considera que, por sus características, se ajusta al comportamiento descrito en el artículo 305.1 del Código Penal. En ese preciso instante, lo que se inició como un procedimiento administrativo se transforma en la fase previa de un proceso penal.

Por ello, articular el tránsito entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública constituye un auténtico reto para el legislador pues, para ello, resulta indispensable conciliar las normas penales con las tributarias y las procesales, al tiempo que deben organizarse las actuaciones a desarrollar por órganos distintos, integrados en Poderes Públicos diferenciados e independientes uno de otro -el Poder Judicial y el Poder Ejecutivo- y, todo ello, respetando las garantías y los derechos fundamentales de cualquier persona respecto a la que se dirige una acción penal de la que puede derivar la imposición de una pena privativa de libertad.

Como veremos a continuación, desde la introducción del delito fiscal en el ordenamiento jurídico español, el legislador todavía no ha acertado con la solución definitiva de un problema que, si bien presenta una complejidad técnica considerable, en el fondo constituye una simple cuestión de reparto de funciones y competencias entre la Administración tributaria y el Poder Judicial.



❧ 1.- EL PRINCIPIO DE NO DUPLICIDAD SANCIONADORA: EFECTOS EN LA DISTRIBUCIÓN DE COMPETENCIAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA JURISDICCIÓN PENAL

Por la singular naturaleza del comportamiento delictivo descrito en el artículo 305 del Código Penal¹, el descubrimiento de una defraudación tributaria que, por la cuantía de la cuota dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida, puede ser constitutiva de un delito contra la Hacienda Pública, en la mayoría de los casos se produce como consecuencia de la actuación de los órganos de la Administración y, en particular, en el curso de un procedimiento de inspección². Por ello, cuando por el órgano administrativo competente se toma la decisión de promover el ejercicio de la acción penal contra un determinado contribuyente³, es necesario establecer la situación en la que queda el procedimiento tributario en el que ha surgido la *notitia criminis* y, lo que es más importante, en qué medida dicha circunstancia afecta a las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria.

1. BACIGALUPO ZAPATER, E., “La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico”, en AAVV «Derecho Penal Económico», Buenos aires, 2000.

2. En este sentido coincidimos con COLLADO YURRITA cuando señala que: “La posibilidad de ejercitar la acción penal por cualquier administrado respecto a delitos de este tipo se nos antoja, en cierta medida, peligrosa. Evidentemente, a nadie escapa la compleja y peculiar naturaleza de este ilícito, complejidad que «padece» incluso la propia Administración tributaria aun contando con el auxilio de un vasto aparato integrado por medios humanos y materiales.” COLLADO YURRITA, P., “La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal”, Valencia, 1996, p.59.

3. Como explica IGLESIAS CAPELLAS: “[...] mediante la denuncia administrativa de un delito contra la Hacienda pública, a menudo, la Administración no se limita a dar traslado de unos hechos presuntamente delictivos, sino que manifiesta un interés inequívoco en que se ejerza la acción penal contra un determinado contribuyente.” IGLESIAS CAPELLAS, J. “La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública” en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.367 octubre 2013, p.102

Aunque la Ley General Tributaria reconoce a los órganos de la Administración tributaria el ejercicio del *ius puniendi*, considerando que el poder sancionador del Estado es único, en caso de concurrencia, es pacífico entender que la sanción administrativa es siempre subsidiaria de la sanción penal⁴. Luego, pese a que no viene expresamente recogido en el texto de la Constitución española de 1978, el Tribunal Constitucional ha declarado que el principio de no duplicidad sancionadora -habitualmente expresado en el aforismo *non bis in idem*- es una manifestación del principio de legalidad⁵ y, en la STC 2/1981, de 30 de enero (FJ4º), lo define indicando que: *"El principio general del derecho conocido por non bis in idem supone, en una de sus más conocidas manifestaciones, que no recaiga duplicidad de sanciones —administrativa y penal- en los casos en los que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento sin existencia de una relación de supremacía especial de la Administración [...]"*.

Posteriormente, en la STC 77/1983, de 3 de octubre (FJ4º), el Alto Tribunal introduce una reflexión fundamental para resolver la concurrencia de diversos procedimientos sancionadores al indicar que: *"El principio non bis in idem [...] conduce también a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos, y en cada uno de ellos ha de producirse un enjuiciamiento y una calificación de unos mismos hechos, el enjuiciamiento y la calificación que en el plano jurídico puede producirse, se hagan con independencia si resultan de la aplicación de normati-*

4. Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: "[...] como resulta común en los delitos económicos en sentido estricto, las infracciones simples no se regulan en el Código Penal como falta, ni se someten al procedimiento penal, sino que aparecen como infracciones administrativas sometidas a las reglas específicas del procedimiento administrativo sancionador [...]" BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO S., "Derecho Penal Económico", Madrid, 2001, p.208.

5. Como dice RAMIREZ GOMEZ: "Ha sido la aceptación de la unidad sustancial de los ilícitos penales y administrativos y la consecuente aplicación de los principios inspiradores de la regulación de los primeros a la de los segundos, la principal justificación de la aplicación del principio *ne bis in idem* en los supuestos de doble sanción administrativa y penal.", RAMIREZ GOMEZ S., "El principio *ne bis in idem* en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)", Madrid, 2000, p.13.

vas diferentes, pero que no pueda ocurrir lo mismo en lo que se refiere a la apreciación de los hechos, pues es claro que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.”

Luego, con arreglo a su configuración constitucional, el principio de no duplicidad de sanciones se manifiesta en dos niveles diferentes: (i) a nivel sustantivo, determina que una misma conducta contraria a una norma imperativa no pueda recibir un doble reproche jurídico en forma de privación de un bien o derecho⁶, (ii) mientras que, a nivel procesal, impide que se desarrollen simultáneamente dos procedimientos que tengan por objeto enjuiciar unos hechos de los que puede derivarse la imposición de una sanción, ya sea penal o administrativa⁷.

Desde la perspectiva del incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos establecido en el artículo 31 CE, una misma conducta -la elusión del pago de tributos- puede constituir: (i) una infracción administrativa sancionable con multa pecuniaria (art.185.1 LGT); (ii) o un delito contra la Hacienda Pública sancionable con pena privativa de

6. En este sentido SANCHEZ HUETE pone de manifiesto que: “*Las sanciones e infracciones tributarias no son Derecho Tributario en sentido estricto; constituyen parte del Derecho sancionador tributario. O sea, es el corpus normativo de carácter punitivo que prevé las infracciones y sanciones del ámbito tributario. La adjetivación de tributaria a tales sanciones no puede llevar a perder de vista su naturaleza estrictamente punitiva. Las sanciones administrativas responden a un principio punitivo de carácter represivo-preventivo, en ningún caso indemnizatorio, ni vinculado al incumplimiento de obligación jurídica previa (aunque la infracción se tipifique sobre incumplimientos normativos). Tal aspecto evidencia la inexistencia de una diferenciación ontológica entre las sanciones y las penas. La doctrina y la jurisprudencia ratifica esta sustancial identidad entre el ilícito penal y el administrativo.*” SANCHEZ HUETE, M.A., “*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria*”, en «Quincena Fiscal Aranzadi», 4/2011, en su versión digital publicada por wetlaw.es, BIB 2011/188, p.2.

7. Como explica GIMENO SENDRA: “*En lo que al non bis in idem se refiere, nuestro TC ha reconocido que se encuentra recogido en el principio de legalidad del artículo 25 CE (y en el referido artículo 4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el art.14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), el cual veda la imposición de una dualidad de sanciones en los casos en que se aprecie la identidad del sujeto, hecho y fundamento [...]*”, GIMENO SENDRA, V., “*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*”, en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”, Barcelona, 2004.

libertad⁸ y multa pecuniaria (art. 305.1 CP). Luego, considerando que el legislador penal, a diferencia del criterio adoptado en los ordenamientos jurídicos de nuestro entorno⁹, ha optado por definir la gravedad del hecho punible tomando como principal referencia el importe de la cuota tributaria defraudada, en todos y cada uno de los casos en los que se advierta la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, el presupuesto fáctico del que nace la posible responsabilidad penal del contribuyente también se corresponde con el presupuesto objetivo de la correspondiente infracción tributaria sancionable en vía administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, y habiendo convenido que la sanción penal es siempre preferente y que, además, excluye la sanción administrativa (pero no viceversa), el principio de no duplicidad se expresa también a un nivel procedimental para evitar que la iniciación de un juicio por delito contra la Hacienda Pública coincida en el tiempo con la tramitación de un procedimiento sancionador tributario por los mismos hechos. Luego, como veremos más adelante, el proceso penal produce un efecto suspensivo pleno sobre el procedimiento sancionador tributario, equiparable a la litispendencia, en virtud del cual la administración tributaria queda provisionalmente desprovista de su potestad sancionadora hasta que el órgano judicial decida si el incumplimiento tributario denunciado merece (o no) una sanción privativa de libertad.

8. Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, a diferencia de lo previsto en el derogado artículo 319 de la Ley de 1973 que, para las defraudaciones entre dos y cinco millones de pesetas únicamente contemplaba la pena de multa: “*La regulación del delito fiscal en el Código Penal de 1995 se caracteriza por la mayor severidad que significa la aplicación conjunta de penas de prisión y multa [...]*”, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO, *op. cit.*, p.203.

9. Para CHOCLAN MONTALVO: “*Las soluciones varían en el Derecho Comparado, o bien el fraude fiscal es punible cualquiera que sea su cuantía (vgr. en el ordenamiento alemán), o bien en aquellos ordenamientos en que se requiere que el perjuicio económico alcance un determinado nivel para provocar la reacción penal, este nivel es de una cuantía considerablemente inferior a la señalada en nuestro Código Penal o es proporcional a la deuda tributaria.*” CHOCLAN MONTALVO, J.A., “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*”, Barcelona, 2011, p.213.

Sin embargo, a diferencia de otras situaciones en las que concurren la potestad sancionadora de la Administración y la del Poder Judicial¹⁰, la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del hecho punible tipificado en el artículo 305.1 CP. En este caso, la posible actuación concurrente entre el juez penal y los órganos de la Administración tributaria no se produce propiamente en el ejercicio del *ius puniendi*, sino sobre todo en la determinación del importe de la cuota tributaria defraudada.

Las soluciones técnicas arbitradas por el legislador para tratar de coordinar los procedimientos tributarios con el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública han ido evolucionando a lo largo de los años hasta llegar a la actualidad, sin que podamos afirmar que se haya logrado consolidar en nuestro ordenamiento jurídico un modelo u otro de relación entre la administración tributaria y la jurisdicción penal, pues el criterio de reparto de funciones y competencias ha ido variando en función de cuál ha sido en cada momento el aspecto en el que el legislador ha decidido poner mayor énfasis, a saber: (i) la liquidación e ingreso de la cuota defraudada; (ii) o, por el contrario, la imposición de la sanción penal al autor del delito.

Considerando que la preferencia de la fase administrativa o de la fase judicial determina también la aplicación preferente de las normas tributarias o de las normas procesales, antes de analizar el régimen jurídico que la normativa vigente en nuestros días

10. En este sentido, algunos tipos penales en blanco en los que puede concurrir una posible sanción administrativa y una sanción privativa de libertad son: el artículo 325 del Código Penal (en el que se tipifica el delito medioambiental), los artículos 332 a 336 (sobre los delitos contra la flora y fauna), los artículos 321 a 324 CP (en los que se desarrolla la tutela penal del Patrimonio Histórico), los artículos 563 y siguientes (tenencia ilícita de armas), y sobre todo los artículos 379 a 385 donde se regulan los delitos contra la seguridad del tráfico.

nos ofrece como solución a una cuestión ciertamente compleja, conviene hacer un breve repaso a las alternativas utilizadas por el legislador en etapas anteriores.

1ª Etapa (1977 - 1986). La preferencia administrativa plena

Desde el año 1977 hasta el año 1986, en el ordenamiento jurídico español, para organizar la intervención de la administración tributaria y la jurisdicción penal en los casos en los que se descubre la posible existencia de una defraudación fiscal delictiva, predominó lo que podríamos definir como un modelo de preferencia administrativa absoluta (o plena), en virtud del cual el ejercicio de la acción penal por delito contra la Hacienda Pública requería la previa firmeza de la liquidación tributaria por la que se fijaba definitivamente la cuota defraudada¹¹.

Durante este reducido lapso temporal, la regla de preferencia administrativa determina que la liquidación de la cuantía de la deuda tributaria constituya una condición de admisión de la denuncia del delito tipificado en el artículo 319 del Código Penal (1973), siendo además la Administración tributaria (concretamente el Delegado de Hacienda) el único sujeto legitimado para denunciar el presunto delito ante el Ministerio Fiscal, en cuyo caso quedaba en suspenso la potestad sancionadora de los órganos administrativos hasta que concluyera el proceso penal. Además, en ningún caso, la sentencia, ya fuere condenatoria ya fuere absolutoria, podía modificar la liquidación firme practicada por la Administración tributaria, sin perjuicio de su

11. Con arreglo a lo dispuesto en el derogado artículo 37.2 de la Ley de 14 de noviembre de 1977, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal: *”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 cometidos en el ámbito de su jurisdicción.”*

impugnación ante los tribunales de lo contencioso-administrativo, perfectamente compatible con la actuación del juez penal.

Desde una perspectiva procesal, este modelo se caracteriza: (i) por la exigencia de un presupuesto de acceso a la jurisdicción, consistente en la existencia de una liquidación tributaria firme¹²; (ii) por el alcance limitado de la litispendencia penal, exclusivamente referida al procedimiento sancionador tributario; (iii) por la innecesaria aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, puesto que el importe de la cuota defraudada no se discute, ni compete al juez penal su determinación; (iv) y, finalmente, por la estricta aplicación del principio de cosa juzgada penal a los aspectos del pronunciamiento judicial relacionados con comportamiento del contribuyente (elemento subjetivo).

Por consiguiente, se trata de un modelo de separación estricta de las competencias de los órganos de la Administración tributaria y de la jurisdicción penal, de sucesión secuencial entre los procedimientos tributarios y el proceso penal -sin prácticamente interferencias entre ellos- y en el que el principio de *non bis in ídem* queda exclusivamente circunscrito al ejercicio de la potestad sancionadora del Estado.

Esta solución técnica, de considerable rigor formal, en la que claramente predomina el interés de la Hacienda Pública en liquidar y recaudar la deuda tributaria, no solo recibió numerosas críticas doctrinales y jurisprudenciales por su evidente asimetría respecto al ejercicio de la acción penal en los delitos

12. El Tribunal Supremo (STS de 5 de noviembre de 1991) consideró que lo que la ley establecía era un *requisito de procedibilidad* previo a la acción penal. En un sentido semejante, se pronuncia RAMIREZ GOMEZ, S., “*El principio ne bis in ídem en el ámbito Tributario*”, cit., p. 73. Aun así, todavía hoy, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia, persiste esta confusión terminológica que desvirtúa el contenido de la figura procesal de la prejudicialidad.

públicos¹³, sino sobre todo porque, al posponer la actuación del juez penal a la conclusión de la vía administrativa, indirectamente subordinaba la persecución penal de los ilícitos tributarios de mayor gravedad a la legalidad de la actuación de la Administración tributaria en el ejercicio de sus funciones de comprobación y liquidación.

A su favor, y con la experiencia de los últimos cuarenta años, cabe decir que aportaba un alto grado de certidumbre respecto al elemento objetivo del tipo penal, facilitando considerablemente la labor del juez penal, pues su función jurisdiccional quedaba circunscrita a la valoración de la presencia e intensidad del elemento subjetivo (dolo) en la conducta del contribuyente acusado de una defraudación tributaria delictiva.

2ª Etapa (1986 - 1995). La preferencia penal relativa

La reacción del legislador ante la práctica unanimidad de las críticas doctrinales al modelo de preferencia administrativa plena fue optar por la solución contraria¹⁴, siendo la modificación del Código Penal introducida por la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, el primer paso hacia el cambio de modelo¹⁵, pues

13. Ver por todos APARICIO PEREZ, J., “*La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*”, en «Impuestos», núm.11, 1990.

14. Como explica CASADO OLLERO, al analizar los precedentes normativos mediante los que se atribuyen las competencias en la lucha contra el fraude fiscal: “[...] *es fácil advertir que la principal tarea (consciente o no) del legislador consistió en liberar al delito fiscal de su tradicional dependencia administrativa* [...]”, CASADO OLLERO, G., en “*Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal*”, en AA. VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1598. Por su parte, DE JUAN CASADEVALL, al valorar el cambio de concepción producido a partir de la reforma de 1985 concluye que: “*La ley del péndulo supuso que la reforma de 1985 desterrara la vieja prejudicialidad administrativa y entregara la facultad liquidatoria al órgano jurisdiccional*.” DE JUAN CASADEVALL, J., “*La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.

15. La propia Exposición de Motivos de la Ley Orgánica 2/1985, de 29 de abril, indica que : “*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*

en el nuevo artículo 349 CP se elimina la necesidad de firmeza de la liquidación administrativa para presentar la denuncia, y se amplía la legitimación activa, homologando, de este modo, el delito contra la Hacienda Pública al resto de delitos públicos.

Despejado el camino en el ámbito procesal, en el ámbito tributario, por vía interpretativa primero¹⁶ y legislativa después¹⁷, se produce un cambio en la regla de preferencia, de modo que, no sin ciertas vacilaciones, en la práctica forense se instaura un modelo que podríamos denominar de preferencia penal limitada (o relativa), en virtud del cual, si bien la Administración tributaria mantiene intactas sus potestades de liquidar y recaudar la deuda tributaria, el inicio del proceso penal impide la continuación o iniciación de procedimientos tributarios concurrentes con las actuaciones judiciales¹⁸.

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 libro I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal [...]."

16. En la Circular de 8 de mayo de 1986, de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria se asume, por primera vez, el efecto suspensivo que, sobre el procedimiento inspector, produce la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

17. La Ley 10/1985, de 26 de abril, introduce el efecto suspensivo sobre el procedimiento sancionador en el artículo 77.6 de la Ley General Tributaria.

18. El Tribunal Supremo aborda esta cuestión en la Sentencia de 24 de febrero de 1989 en la que se detiene a explicar la diferencia del nuevo modelo establecido mediante la Ley 10/1985, respecto a la Ley 14 de noviembre de 1977, y concluye que: "*La diferencia consiste, pues, sustancialmente, en la interrupción del procedimiento administrativo una vez que del mismo resultan pruebas o indicios que revelen la existencia de infracción penal en lugar de llegar a una resolución sancionadora en la propia vía administrativa; lo cual puede considerarse consecuencia de los principios «non bis in idem» por una parte y de preferencia del juicio penal por otra. Ciertamente que ello comporta una diferencia en el procedimiento de investigación en cuanto al paso de la fase penal de éste se adelanta, pero tal diferencia no puede considerarse que no sea objetiva y razonable, en cuanto, de una parte, obedece a dichos principios, de otra de la aplicación inmediata de la obligación de denunciar la comisión de un delito y, por último, acorta el procedimiento al eliminar la fase de resolución administrativa y los recursos contra la misma". Posteriormente, cuando ha tenido ocasión de pronunciarse nuevamente respecto a esta cuestión, el Tribunal Supremo ha mantenido la preferencia penal sobre cualquier actividad administrativa (no solo la sancionadora), resultando particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 26 de abril de 1996, donde concluye que: "*Desde el momento en que, al no ser legalmente posible la continuidad del procedimiento liquidatorio, en su estricto contenido recaudatorio, al margen de la infracción tributaria, como eventual parte de la deuda tributaria, la paralización del procedimiento, por su afectación a la sanción, inevitablemente debe repercutir en lo liquidatorio estricto.*"*

Es decir, por primera vez, el principio de no duplicidad extiende sus efectos más allá del procedimiento sancionador tributario, de modo que la regla de litispendencia penal aparece como fundamento procesal de la preferencia del órgano penal y, en consecuencia, como causa de la suspensión de los procedimientos tributarios (particularmente, el procedimiento inspector) que concurren directamente con las actuaciones judiciales en curso.

En esta segunda etapa, pese a la inexistencia de un pronunciamiento legal expreso, existe un cierto consenso acerca de que los órganos administrativos son los competentes para practicar las liquidaciones tributarias de las cuotas defraudadas y proceder a la recaudación del crédito tributario, facultades ambas que se reactivan una vez concluido el proceso penal. En consecuencia, una vez el juez penal se ha pronunciado sobre la existencia o inexistencia del delito contra la Hacienda Pública, se reanudan los procedimientos tributarios que quedaron suspendidos, sin que, en principio, la sentencia penal (condenatoria o absolutoria) afecte a las potestades de la Administración tributaria, más allá de la sujeción a los hechos declarados probados que puedan tener relación con el hecho imponible subyacente (cosa juzgada).

Por consiguiente, es en esta segunda etapa cuando aparece el fenómeno de la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal pues, aunque solo sea a los efectos de determinar si se supera o no el límite cuantitativo establecido en el tipo penal para considerar delictiva una determinada defraudación tributaria, el juez penal viene obligado a examinar los elementos fundamentales de la liquidación correspondiente a la obligación tributaria de cuyo inadecuado cumplimiento surge la responsabilidad penal del contribuyente. Sin embargo, por regla general, en este periodo, las resoluciones judiciales de

condena no incluyen un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, por entender que la efectiva liquidación de la deuda corresponderá a la Administración tributaria una vez concluido el proceso penal.

A primeros de los años noventa se produce un cambio significativo de paradigma, en el momento en que se abre camino la doctrina jurisprudencial conocida como la “mutación del título”¹⁹, en virtud de la cual se considera que la determinación de la cuota tributaria defraudada es competencia exclusiva del juez penal, no solo para decidir si se cumple o no con el límite cuantitativo determinante de responsabilidad penal, sino también para integrar plenamente el elemento objetivo del tipo, indispensable para cuantificar la responsabilidad civil y el importe de la multa pecuniaria a imponer en caso de condena²⁰.

De este modo se produce un efecto ciertamente destacable (por inaudito) en virtud del cual una deuda de naturaleza pública y configuración legal, que nació con la realización del hecho imponible establecido en la normativa tributaria, en la medida en que su importe se liquida (cuantifica) por un juez penal en

19. En la sentencia de 3 de diciembre de 1991 (RJ 1991,8964) el Tribunal Supremo anula la sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que excluía la existencia de responsabilidad civil en el delito contra la Hacienda Pública, y desde entonces ha mantenido su postura cada vez que esta cuestión le ha sido planteada. Concretamente, en dicha resolución el alto Tribunal construye la que será su doctrina sobre la «mutación del título» al considerar que: “[...] *la cuantía de la defraudación es un elemento del tipo objetivo ha de ser fijado dentro del proceso, por cuanto la deuda tributaria resultante del expediente administrativo no pasa del debate judicial como un dato predeterminado, intangible e invariable, inmune a la contradicción procesal; es aneja al delito y ha de imponerse en la sentencia al responsable del mismo cumpliendo lo que disponen los artículos 19 y 101 y siguientes del Código Penal, sin que el procedimiento administrativo impida exigir esta responsabilidad, dado que el pronunciamiento penal no solo corta la posibilidad de una sanción por vetarlo el principio de «non bis in idem», sino que provee a la Hacienda Pública de un nuevo y único título para hacer efectiva la deuda tributaria.*”

20. La doctrina jurisprudencial sobre la mutación del título puede verse entre otras: en la STS de 30 de mayo de 2003 (RJ 2003/7144) que reitera y completa la posición fijada en la STS de 30 de enero de 1991 (RJ 1991/469). También pueden verse: STS 1940/2000, de 18 de diciembre (RJ 2000/10664), STS 1336/2002, de 15 de julio (RJ 2002/8709), STS 2069/2002, de 5 de diciembre (RJ 2001/546), STS de 15 de julio de 2004 (RJ 2004/5627) y STS de 19 de mayo de 2005 (RJ2005/6507).

una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública, se transforma en una deuda por responsabilidad civil y, en consecuencia, se le aplica el régimen de ejecución propio de las deudas de derecho privado.

Este cambio (mutación) en la naturaleza jurídica del débito fiscal -aun manteniendo inalterados el resto de sus elementos-, determina que la Administración tributaria quede desprovista no solo de su potestad sancionadora (como consecuencia del principio de no duplicidad) sino también de sus potestades de liquidación y recaudación, de modo que, para el cobro de la cuota tributaria defraudada, en lugar de aplicar las normas del procedimiento de recaudación en vía de apremio -que serían las propias de las deudas de derecho público-, se acude al régimen general de la ejecución de sentencias establecido en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

3ª Etapa (1995 - 2012). La preferencia penal absoluta

El modelo de preferencia penal relativa, que con la nueva doctrina jurisprudencial tiende a consolidar las potestades del juez penal, se reforzó todavía más con la modificación de la Ley General Tributaria introducida por la Ley 25/1995²¹, en virtud de la cual el legislador parece que se inclina por considerar que en caso de que unos mismos hechos pudieran constituir el fundamento objetivo de una regularización administrativa y de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública,

21. La Ley 25/1995, de 20 de julio, que modifica parcialmente la Ley General Tributaria, tácitamente extiende el efecto suspensivo inicialmente previsto para el procedimiento sancionador al resto de procedimientos tributarios cuando establece que: *"En los supuestos en que la Administración tributaria estime que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo [...].* El artículo 180.1 LGT (2003) mantuvo esta indicación sin especificar cuál era el procedimiento tributario afectado por la suspensión, lo que dio pie a diferentes posiciones doctrinales y jurisprudenciales.

la mera presentación de la denuncia (o de la querella) impide el desarrollo de cualquier actuación de la Administración tributaria concurrente con la investigación judicial, ya sea en el curso de un procedimiento sancionador tributario, ya sea en cualesquiera otros procedimientos tributarios y particularmente en el procedimiento inspector²².

Las críticas doctrinales al modelo de preferencia penal absoluta²³ vienen a poner de manifiesto que, si bien respecto al procedimiento sancionador tributario, la opción por la preferencia del órgano judicial respecto al órgano administrativo tiene por fundamento el principio de no duplicidad y por finalidad

22. Según RUIZ GARCIA: "La paralización del procedimiento inspector ordenada por el artículo 180.1 LGT impide que la Administración tributaria pueda dictar el acto de liquidación con todos los efectos que ello comporta. En concreto, la Administración tributaria no puede exigir el importe de la deuda tributaria, que todavía no ha sido liquidada, ni adoptar las medidas cautelares del régimen general establecido en el artículo 81 de la ley, ni derivar la acción administrativa al responsable tributario. Las restricciones que experimenta la Administración tributaria solo serán parcialmente compensadas por la posibilidad de solicitar la adaptación de medidas cautelares en el proceso penal y, en su caso, por la aplicación de la medida prevista en el artículo 81.7 LGT." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública", en «Revista española de Derecho Financiero», núm.151/2011, según el texto publicado en westlaw.es BIB 2011/1148, cit. p.19.

23. Una magnífica síntesis de las causas y efectos del modelo de preferencia penal absoluta es la que realiza PONT CLEMENTE al señalar que: "Cuando en 1987 estudié por primera vez las consecuencias de la tipificación en el seno del Código Penal del delito contra la Hacienda Pública, tras las reformas de 1977 y 1985, no dejé de notar que los problemas que podrían sobrevenir al permitirse la incoación del proceso sin la existencia previa de la liquidación tributaria. Esta circunstancia en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal de 1997 se obviaba al exigir la firmeza de las actuaciones administrativas, pero en la Ley Orgánica 21/1985, de 29 de abril, al dar nueva redacción al artículo 319 del Código Penal, se derogaba expresamente la imposición de una prejudicialidad tributaria de carácter necesario. Concluí entonces que tal prejudicialidad iba a seguir existiendo, aunque la decisión sobre la existencia o no de obligación tributaria y su cuantificación, deberían realizarse en el seno del proceso penal, al solo efecto de la represión (art.3 LECrim). En mi opinión la liquidación tributaria iba a seguir siendo una competencia exclusiva de la Hacienda Pública, aunque con los límites de la cosa juzgada. No fue así, y en los casos de sentencia condenatoria, la exigencia de la deuda tributaria dimanaba de la pieza de responsabilidad civil, lo que ha dado lugar a la polémica de si en tales supuestos la obligación sigue siendo ex lege o se transforma en ex delicto. La Ley General tributaria atribuye, desde 2003, a la Administración tributaria la competencia para la exacción de la responsabilidad civil por delito (disposición adicional 10ª), lo que supone un cierto retorno a mis intuiciones de 1987, aunque reafirma que la liquidación practicada por el juez va más allá de lo previsto en el artículo 3 de la LECrim y que la jurisdicción penal sustituye plenamente, cuando hay condena, a la Hacienda Pública y a la jurisdicción contencioso-administrativa.", PONT CLEMENTE J.F., "El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario", en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11/2011, según figura publicado en westlaw.es, BIB 2011/765, p. 3.

prevenir la imposición de una multa administrativa previa o simultánea a la tramitación de un proceso penal que puede finalizar mediante la imposición de una sanción privativa de libertad²⁴, respecto a los procedimientos tributarios que han de seguirse para liquidar (y recaudar) la deuda tributaria cuyo pago se ha eludido, el fundamento jurídico de la preferencia penal resulta mucho más difuso, por no decir mucho más débil ya que, por la ubicación sistemática del artículo 180.1 LGT (y anteriormente del artículo 77 LGT 1963), la extensión del efecto suspensivo a procedimientos tributarios distintos del procedimiento sancionador, exige una aplicación por analogía que no siempre se corresponde con las exigencias del principio de legalidad tributaria²⁵.

Para intentar paliar este pernicioso efecto, mediante la disposición adicional décima de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, por la que se aprueba la Ley General Tributaria, se introduce una regla en virtud de la cual la exacción de la responsabilidad civil derivada de una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública debe realizarse siguiendo el cauce del procedimiento de recaudación en vía de apremio, actuando los órganos de la administración tributaria como colaboradores del juez responsable de la ejecución de la sentencia²⁶.

24. Como explica GIMENO SENDRA: "[...] desde la STC 77/1983, el TC ha declarado la preferencia de la Jurisdicción Penal sobre la Administrativa, debiendo suspender esta última las actuaciones hasta tanto recaiga sentencia penal firme. Dicha dualidad sancionadora proscrita, que, en un principio el TC limitaba a los supuestos de imposición de sanciones penales (SSTC 159/1985, 154/1990 y 204/1996) o administrativas entre sí, pero no a la concurrencia mixta de sanciones penales y administrativas (STC 154/1990), ha sido extendida, a partir de la excelente STC 177/1999 (cuya tesis en este extremo ha sido ratificada por la STC del Pleno 2/2003), al concurso aparente de leyes, penales y administrativas, sobre un mismo hecho.", GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales...", cit. p.34.

25. En este sentido se pronuncia también MARTINEZ MUÑOZ, Y., "La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea", en «Crónica Tributaria», núm.139, 2011, p.125.

26. A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. "La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria", en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

Esta singular decisión, si bien ciertamente consiguió mejorar ligeramente la recaudación de la deuda tributaria defraudada, puso de manifiesto la principal paradoja del modelo de preferencia penal absoluta, por cuanto una deuda de derecho público *muta* su naturaleza jurídica en una deuda de derecho privado para cuyo cobro, en lugar de seguir el cauce previsto por las normas de derecho privado, se sigue el cauce establecido para las deudas de derecho público. La sabiduría popular diría que para este viaje no eran necesarias alforjas.

Desde una perspectiva procesal, la etapa de preferencia penal absoluta consolida definitivamente la litispendencia penal como fundamento jurídico del desapoderamiento temporal de las facultades de los órganos de la administración tributaria, al tiempo que introduce plenamente la aplicación prejudicial de la norma tributaria en el proceso penal, habida cuenta que la liquidación de la cuota defraudada pasa a ser competencia del juez penal que, partiendo del informe realizado por la Administración tributaria, debidamente contrastado con la prueba practicada en el juicio, determina definitivamente el importe de la deuda tanto a efectos de valorar si supera o no el límite cuantitativo establecido en el tipo, como a efectos de fijar la responsabilidad civil del autor y el importe de la multa pecuniaria que se le impone.

Como veremos más adelante, se trata de una prejudicialidad no devolutiva que, sin embargo, cuando se trata de sentencias condenatorias, produce un efecto de cosa juzgada material tan intenso que supone la pérdida definitiva de la potestad de la Administración tributaria para practicar la liquidación de la obligación tributaria devengada con la realización del hecho imponible. Es decir, la teoría de la mutación del título provoca un “efecto sustitución” en la competencia jurisdiccional que no viene amparado en ningún precepto legal expreso y que, a

nuestro modo de ver, presenta serias dudas de constitucionalidad si se confronta con el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, reconocido como garantía procesal del ciudadano en el artículo 24 de la Constitución.

4ª Etapa. El modelo de concurrencia

Ante los inconvenientes evidenciados por los dos modelos de preferencia absoluta (el primero por diferir la sanción penal, el segundo por diferir el pago de la cuota defraudada), en ocasión de la reforma del Código Penal iniciada mediante la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, seguida de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, el legislador penal español, tratando de incorporar algunas de las soluciones del Derecho comparado²⁷, se decanta, no sin ciertas dudas, por implementar un modelo de concurrencia en el que, con los matices que se comentarán seguidamente, se permite que los órganos de la Administración tributaria asuman un mayor protagonismo en aquellos casos en los que se descubre la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva²⁸.

La aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, supone la recepción en el ámbito tributario de este modelo de concu-

27. Como explica RUIZ GARCIA: "En el ordenamiento jurídico alemán rige el principio de la independencia y paridad de rango entre ambos procedimientos (*Grundsatz der Unabhängigkeit und Gleichrangigkeit beider Verfahren*). Dicho principio se fundamenta en que los fines de ambos procedimientos gozan en lo esencial, de idéntica protección. La independencia y paridad de los procedimientos pone el acento en que cada uno de ellos se rige por sus propias y específicas normas por lo que la posición específica del particular viene determinada únicamente por las normas específicas del procedimiento que en cada caso se aplique; la independencia de procedimientos posibilita que se produzca una tramitación paralela de ambos procedimientos, lo que puede complicar notablemente su deslinde." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación...", cit., p.3

28. En palabras -que no compartimos- de uno de los responsables de la reforma: "[...] tan respetuoso es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que diga el juez penal como continuar las actuaciones administrativas dotándolas de un carácter provisional de manera que estén sujetas y subordinadas a lo que, en su momento, determine el juez penal". HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, JM., "Prejudicialidad penal y delito fiscal", en «Diario La Ley», núm. 7741, 2011.

rencia en el que, si bien se advierten rasgos de la preferencia penal limitada (característica de la segunda etapa), a lo largo del articulado del nuevo Título VI de la Ley General Tributaria (art. 250 a 259) se pone de manifiesto un posicionamiento claramente favorable a la preferencia administrativa que, en buena medida, recuerda el modelo implementado en los años setenta (primera etapa) aunque sin el rigor formal que lo caracterizaba.

El modelo de concurrencia (que nosotros calificaríamos de *imperfecta*) constituye una solución que, desde la perspectiva estrictamente técnica, podríamos considerar de “doble vía” que, aparentemente inspirada en el modelo alemán de paralelismo procedimental²⁹, introduce un nuevo esquema de relación entre Administración tributaria y jurisdicción penal en virtud del cual se intenta organizar, no tanto la preferencia como la concurrencia en la actuación de juez penal (indispensable para imponer la sanción penal) y la actuación de los órganos de la Inspección de los Tributos que, como no podría ser de otro modo, recuperan la potestad de liquidar la deuda tributaria presuntamente defraudada³⁰, y también, por primera vez, de

29. ESPEJO POYATO se pronuncia claramente favorable a la implantación del modelo alemán según el cual: “[...] sanciones o penas y liquidaciones siguen vidas perfectamente paralelas, de manera que, aun abierto el procedimiento sancionador o penal, la cuota tributaria sigue su vida normal y se determina y ejecuta como cualquier otra deuda tributaria, por lo que contra la misma caben los correspondientes recursos, que van a seguir su vida al margen de lo que suceda en el proceso penal”. ESPEJO POYATO, I., “Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal”, Madrid, 2013, p.310

30. En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de reforma del Código Penal presentado en el año 2007 (BOCG de 15 de enero de 2007, Serie A, núm.119-1, proyecto 121/000191) se proponía como objetivo: “[...] que la denuncia por delito fiscal no paralice el procedimiento de liquidación y recaudación por la Administración Tributaria cuando disponga de suficientes elementos para ello, tal como parece pese a la tendencia general en derecho comparado.” Sin embargo, en la Exposición de Motivos de la Ley orgánica 5/2005, de 22 de junio, desaparece toda mención acerca de la finalidad que se persigue con la introducción del nuevo artículo 305.5 del Código Penal. En la Exposición de Motivos el Proyecto de Reforma del Código Penal de 2012 (BOCG, Congreso de los Diputados, núm.17-1, de 7 de septiembre de 2012) se justifica la introducción de una norma que limita los efectos del proceso penal sobre los procedimientos tributarios con el siguiente argumento: “Se introduce un nuevo apartado que permite a la Administración continuar con el procedimiento administrativo de cobro de la deuda tributaria pese a la pendencia del proceso penal. Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se

los órganos de recaudación, que ven considerablemente reforzadas sus potestades para reclamar el pago de la cuota tributaria con independencia de la evolución del proceso penal³¹.

Sin embargo, el legislador tributario no desarrolla por completo el modelo introducido por el legislador penal y, sorprendentemente, en el nuevo Título VI de la Ley General Tributaria, al tiempo que se introduce una auténtica novedad en cuanto al modelo de relación entre el proceso penal y los procedimientos tributarios (artículo 253 LGT), mantiene vigente, aunque limitado para determinadas situaciones, el anterior modelo de preferencia penal absoluta (artículo 251 LGT).

El resultado de todo ello es la coexistencia del “viejo” modelo de preferencia penal absoluta con el “nuevo” modelo de concurrencia, lo cual obliga a distinguir claramente los efectos de la aplicación de uno u otro, pues se trata de dos concepciones completamente divergentes acerca de las consecuencias que, sobre las potestades que la ley atribuye a los órganos de la Administración tributaria, se derivan del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Es en el marco de esta nueva -y sorprendente- situación en el que, a continuación, vamos a examinar los efectos jurídicos que

incrementa la eficacia de la actuación de control de la administración: la sola pendency 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 podrían producir daños de imposible o difícil reparación. Y también se atiende una exigencia del ordenamiento comunitario, ya que las autoridades comunitarias vienen reclamando a España una reforma de su sistema legal para que la existencia del proceso penal no paralice la acción de cobro de las deudas tributarias que constituyan recursos propios de la Unión Europea.”

31. Coincidimos plenamente con MARTINEZ MUÑOZ cuando considera que: “[...] el Título VI de la LGT introduce determinadas normas procedimentales que, a nuestro entender, podrían mermar los derechos y garantías del contribuyente, con un objetivo claramente recaudatorio y poco respetuoso con los intereses generales.” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios fundamentales del ordenamiento tributario”, en «Quincena Fiscal», núm.6/2016, Aranzadi BIB 2016/1022, p.2.

sobre los procedimientos de inspección, recaudación y sancionador tributario producen las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, cuando, por las circunstancias que concurren en una defraudación tributaria, se advierten indicios de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública.



⌘ 2.- EFECTOS DE LA LITISPENDENCIA PENAL SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Entre los efectos que produce el inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la litispendencia es la figura que, a nuestro modo de ver, mayor incidencia tiene en el desarrollo de los procedimientos tributarios, por cuanto, entre los preceptos legales que regulan las consecuencias de la decisión de denunciar la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva, destacan, sobre todo, las reglas sobre la suspensión, la conclusión o, en su caso, la imposibilidad de iniciación de los procedimientos administrativos concurrentes con un proceso penal en curso.

Sin embargo, la intensidad y las consecuencias jurídicas derivadas de la presentación de una denuncia que tiene por objeto trasladar a un órgano del Poder Judicial la noticia de la comisión del delito tipificado en el artículo 305.1 del Código Penal dependen del modelo de relación que en cada caso se establezca entre la tutela penal de la Hacienda Pública y la autotutela administrativa del crédito tributario.

Como hemos visto en el apartado anterior, y desde la perspectiva del derecho tributario, salvo en la etapa en la que se aplicó el modelo de preferencia administrativa plena, la figura que el legislador español ha utilizado para definir la situación en la que quedan los procedimientos tributarios una vez iniciado un proceso penal concurrente con ellos es la de la suspensión, entendida como un estado transitorio y provisional en el cual las actuaciones administrativas estarían detenidas a la espera

del correspondiente pronunciamiento jurisdiccional³², para continuar con su tramitación ordinaria una vez recuperada la competencia para ejercer las potestades que la ley atribuye a la Administración tributaria³³.

Sin embargo, desde la perspectiva del derecho procesal, la preferencia penal para el enjuiciamiento de los hechos presuntamente delictivos determina que la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública produzca sobre los procedimientos tributarios iniciados (o pendientes de iniciación) una situación equiparable a la litispendencia³⁴, en virtud de la cual los órganos de la administración tributaria deben cesar en sus actuaciones para no interferir en la investigación judicial de los hechos contenidos en la denuncia o querrela presentada ante el juez penal³⁵.

32. En este sentido RUBIO SOLER indica que: “Son, sin embargo, los principios de preferencia de la jurisdicción penal y de seguridad jurídica, los que justifican esta paralización del procedimiento inspector como consecuencia del inicio de un proceso penal. A mi modo de ver, es incuestionable que debe producirse la paralización del procedimiento administrativo [...]. Aunque no se trate de un procedimiento sancionador, los hechos declarados probados por el órgano judicial deberían vincular, asimismo, al órgano administrativo pudiendo justificarse esta posición en el principio de seguridad jurídica [...]”, RUBIO SOLER, C., en “Manual de delitos contra la Hacienda Pública”, ABOGACIA DEL ESTADO, Dir. GARCIA-TIZÓN LOPEZ, A., Madrid, 2008, p.249.

33. No obstante lo anterior, el Tribunal Económico Administrativo Central precisa que el efecto suspensivo deducido de la posible trascendencia penal de unos hechos puestos de manifiesto en el curso de una comprobación inspectora no alcanzan a la totalidad de tributos y periodos impositivos eventualmente incluidos en el alcance de la comprobación. En la Resolución de 27 de diciembre de 2007 (FJ 2), indica claramente que: “El alcance del precepto referido [art.77.6 LGT, actualmente 180.1 LGT] se restringe, como no puede ser de otro modo, a los conceptos tributarios o sanciones respecto de los cuales se haya apreciado una conducta constitutiva de delito sin que se extienda necesariamente a la totalidad de las actuaciones seguidas respecto un mismo contribuyente y, en particular, respecto a los conceptos tributarios o sanciones, como es el caso, en que no concurren los presupuestos constitutivos de delito fiscal [...] sin que el ordenamiento prevea la suspensión de las liquidaciones a practicar por otros tributos en el ámbito de las mismas actuaciones que de no llevarse a cabo conducirían a una inactividad administrativa determinante de las consecuencias previstas en el artículo 31.4 del Real Decreto 939/1986, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos.”

34. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 LECrim: “Promovido juicio criminal en averiguación de delito o falta no podrá seguirse pleito sobre el mismo hecho; suspendiéndole si lo hubiere, en el estado en que se hallare hasta que recaiga sentencia firme en la causa criminal.”

35. Para SANCHEZ HUETE la primacía de la jurisdicción penal: “[...] comporta un efecto suspensivo del procedimiento administrativo, tributario o punitivo, y un efecto de remisión a la

Con la implantación del nuevo modelo de concurrencia, si bien pudiera parecer que ya no tiene demasiado sentido acudir a las figuras de la suspensión y la litispendencia -pues en aquellos casos en los que se sigue la vía del artículo 253 LGT la Administración tributaria ya ha practicado la liquidación de la cuota defraudada-, lo cierto es que, como mínimo, para los supuestos enumerados en el artículo 251 LGT, los efectos jurídicos de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal o la presentación de una denuncia ante el juez penal competente continúan siendo los propios de la suspensión de los procedimientos tributarios subyacentes. Además, como veremos seguidamente, respecto al procedimiento sancionador tributario y a los procedimientos revisores en vía administrativa, el efecto jurídico del inicio del proceso penal -sea cual sea la vía seguida para efectuar la denuncia- proviene no tanto de la figura administrativa de la suspensión como de la figura procesal de la litispendencia³⁶.

jurisdicción penal. La competencia de la jurisdicción penal origina un efecto de prohibición, o negativo, y un efecto de vinculación, o positivo, que enmarca la primacía enunciada. El efecto negativo, o de prohibición, conlleva que no podrá imponerse sanción tributaria en caso de existir una pena sobre los mismos sujetos, hechos y fundamento. Para salvaguardar tal criterio, en primer lugar, se remite el expediente al ámbito penal, en segundo lugar, se suspende la actuación tributaria, sancionadora o no, dada la genérica alusión a procedimientos administrativos del artículo 180 de la LGT, todo ello con suspensión del plazo de prescripción (art.68.6 LGT). El efecto positivo o de vinculación estrechamente relacionado con el anterior, se deriva de la resolución penal. Si existe condena: impide la imposición de sanción administrativa. Si la resolución es de archivo o devolución: se originan dos efectos, uno procedimental y otro sustantivo. Por un lado, se continúa el procedimiento de sanción tributaria y se reanuda el cómputo de la prescripción y; por otro lado, continúa la tramitación administrativa de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieren considerado probados.” SANCHEZ HUETE, M.A., “La modificación del Código Penal...”, cit.p.1.

36. En sentido contrario RUIZ ZAPATERO para quien: “La regla del artículo 114 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal de suspensión del «pleito sobre el mismo hecho» tiene sentido con los simples particulares que necesitan instar la declaración judicial de su derecho también respecto a la acción civil, pero no en relación con la Administración tributaria que goza de autotutela declarativa.” RUIZ ZAPATERO, G., “«Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito”, en «Quincena Fiscal», núm.9/2009, según el texto publicado por westlaw.es, BIB 2009/427, p.12.

2.1.- La denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 251 LGT

Bajo la vigencia del artículo 180.1 LGT 2003 y en los cuatro supuestos indicados en el nuevo artículo 251 LGT (en los que la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda pública se realiza sin haberse dictado la liquidación de la cuota defraudada) el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal es total, a saber: (i) el procedimiento inspector se suspende; (ii) el procedimiento sancionador concluye o no llega a iniciarse; (iii) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse por inexistencia de deuda liquidada, salvo la posibilidad de adoptar medidas cautelares por la posible responsabilidad civil; (iv) y los procedimientos revisores no pueden iniciarse por inexistencia de acto administrativo.

Esta situación de absoluto desapoderamiento de las potestades de los órganos de la Administración tributaria se mantiene hasta que concluya el proceso penal, ya sea por sobreseimiento libre (art. 251.2 LGT), ya sea por sentencia firme (art. 251.3 LGT); sancionándose con la inexistencia (nulidad absoluta) cualquier actuación que se desarrolle durante dicho periodo³⁷.

A nuestro modo de ver, este efecto suspensivo resulta excesivo pues, en puridad, únicamente debería aplicarse al procedimien-

37. En este sentido resulta particularmente significativa la doctrina contenida en la STS 2249/2016, de 18 de octubre (FJ 5), según la cual: *"Consideramos que la sentencia impugnada incurre en infracción de los artículos 180 LGT y 32.1 del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario, porque estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y periodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió de abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto no hubiere recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos"*. Mediante dicha resolución el Tribunal Supremo, en unificación de doctrina, ratifica el criterio adoptado por la Audiencia Nacional (SAN de 9 de febrero de 2012) en contra del sostenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid (STSJM de 18 de diciembre de 2014). A mayor abundamiento puede verse: PUEBLA AGRAMUNT, N., *"El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal"*, en «Quincena Fiscal», marzo, 2017.

to sancionador tributario, por cuanto es el único procedimiento cuya suspensión encuentra su fundamento en la dimensión material del principio de no duplicidad sancionadora. Sin embargo, respecto al procedimiento inspector y, por extensión, al procedimiento de recaudación, el efecto suspensivo actualmente establecido en el artículo 251.1 LGT resulta exagerado y no se corresponde con el fundamento último que lo justifica pues, si la suspensión del procedimiento inspector encuentra su amparo procesal en la figura de la litispendencia penal, la norma debería diferenciar entre los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta una vez concluida su fase instructora, de los supuestos en los que la denuncia administrativa se presenta sin haberse desarrollado una comprobación de la situación tributaria del contribuyente a quien se atribuye la comisión de un delito contra la Hacienda Pública³⁸.

Planteada la cuestión en estos términos, desde una perspectiva procesal, a nuestro modo de ver, la norma a considerar para establecer el momento en que debe entenderse concluida la situación de litispendencia respecto a un procedimiento inspector suspendido por la presentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública es la contenida en la regla 4ª del artículo 779 LECrim, según la cual, una vez ultimadas las diligencias previas, si el juez instructor considera que puede haberse cometido el delito denunciado, dictará el auto de apertura de juicio oral en el que se relacionarán los hechos

38. Así lo entiende también MARTINEZ MUÑOZ cuando señala que: “[...] *el derogado artículo 180 de la LGT, así como su desarrollo reglamentario en el artículo 32 RGRS, convirtieron en una práctica habitual la suspensión del procedimiento de liquidación en supuestos de delito fiscal, extendiendo incorrectamente el ámbito de aplicación del principio indicado a un procedimiento cuya finalidad escapa a la imposición de sanciones. Deducido por el Tribunal Constitucional el principio non bis in idem del artículo 25 de la CE, el mismo no puede ser aplicado a aspectos ajenos al Derecho sancionador. Así pues, la extensión de la paralización del procedimiento administrativo al procedimiento de liquidación ha venido provocando ciertos problemas, tales como el retraso en el cobro de las deudas tributarias y la conversión de las mismas en la responsabilidad civil derivada del delito, infringiendo determinados derechos y garantías fundamentales de los contribuyentes*”. MARTINEZ MUÑOZ, Y., “*Los procedimientos...*”, cit. p. 4.

punibles y se identificará la persona o personas a quienes se atribuye la defraudación tributaria penalmente sancionable. A partir de ese momento, la liquidación administrativa de la deuda tributaria no constituye una situación que concorra con el enjuiciamiento penal del comportamiento del obligado tributario, pues el fundamento de una posible sentencia condenatoria no depende tanto del «hecho imponible» como de las circunstancias en las que se produjo la elusión del pago del tributo.

Las ventajas de interpretar el efecto suspensivo establecido en el artículo 251.1 LGT a la luz del régimen de litispendencia penal que emana del artículo 114 LECrim son particularmente relevantes. En primer lugar, desde la perspectiva sistemática, los efectos jurídicos de seguir la vía excepcional del artículo 251 LGT se aproximan a los establecidos en el artículo 253 LGT (y en el artículo 305.5 CP), de modo que se homogeneiza el modelo de concurrencia, independientemente de cuál sea la vía seguida por la Administración para presentar la denuncia del delito contra la Hacienda Pública. En segundo lugar, se homogeneiza también el ejercicio de la competencia liquidatoria, por cuanto siempre es la Administración tributaria quien practica la liquidación de la cuota defraudada. En un caso lo hace antes de presentar la denuncia y en el otro lo hace después, sin perjuicio del “ajuste” que pueda proceder en función del pronunciamiento judicial definitivo (art. 257 LGT). Y, finalmente, se unifica el procedimiento de recaudación de la deuda tributaria, ya que, de mantenerse la dualidad actual, una misma obligación de pago puede adoptar una distinta naturaleza jurídica según cual haya sido la vía por la que la Administración tributaria decida denunciar el posible delito contra la Hacienda Pública, a saber: (i) si sigue el cauce del artículo 251 LGT, como consecuencia de la teoría de la mutación del título, se trata como una obligación por responsabilidad civil; (ii) mientras que, si

se sigue la vía del artículo 253 LGT, la obligación conserva su original naturaleza tributaria.

En definitiva, a nuestro modo de ver, la norma procesal es la vía interpretativa indicada para reducir la distancia que en estos momentos existe entre el régimen de preferencia penal derivado de la aplicación del artículo 251 LGT y el que se desprende del modelo de concurrencia desarrollado en el artículo 253 LGT. La atenuación de los efectos de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios -particularmente el de inspección- constituye el cauce para aproximar los efectos jurídicos del inicio de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, independientemente de cual haya sido el procedimiento seguido por la Administración tributaria para presentar la denuncia. Con ello, no solo se conseguiría corregir el problema técnico creado por el legislador tributario -al permitir una inexplicable dualidad de procedimientos-, sino que se reforzaría la seguridad jurídica de los contribuyentes expuestos a una posible investigación jurisdiccional de su comportamiento fiscal.

2.2.- La denuncia administrativa tramitada por la vía del artículo 253 LGT

Cuando la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presenta una vez ultimado el procedimiento establecido en el artículo 253 LGT, el proceso penal se inicia una vez concluido el procedimiento inspector, efecto cierre que se atribuye a una nueva figura introducida por el legislador como es la denominada “*liquidación vinculada a delito*” (LVD), de cuyas singulares características nos ocuparemos más adelante. Luego, si esto es así, cabría concluir que, en aquellos casos en los que, para trasladar al juez penal la *notitia criminis* de una defraudación presuntamente delictiva, la Administración tributaria sigue este cauce formal, no existe ni preferencia ni

conurrencia entre las actuaciones administrativas y jurisdiccionales, sino simplemente una sucesión de etapas en virtud de la cual el proceso penal se inicia una vez liquidada la cuota tributaria defraudada.

Sin embargo, este esquema secuencial únicamente resultará de aplicación en aquellos casos en los que el objeto del procedimiento inspector coincida exactamente con el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública o, lo que es lo mismo, cuando el presupuesto fáctico del hecho imponible realizado sea el mismo que el del hecho punible cometido, circunstancia que solo se producirá cuando se haya iniciado un procedimiento inspector para comprobar un determinado concepto y periodo impositivo y la cuota defraudada descubierta por la Inspección -en la que se aprecie la concurrencia de dolo- supere los 120.000 euros; de manera que la liquidación vinculada a delito agote toda la posible regularización de la situación tributaria del contribuyente inspeccionado.

Por el contrario, en todos aquellos casos en los que por la Inspección de los tributos se haya iniciado un procedimiento de comprobación e investigación por diversos conceptos tributarios (lo que resulta frecuente) que, además, incluya en su alcance a diversos periodos impositivos (normalmente cuatro años), cabe la posibilidad de que solo en algunos de ellos se adviertan cuotas tributarias defraudadas susceptibles de merecer una sanción privativa de libertad, en cuyo caso el procedimiento inspector no concluye, sino que se produce un “desdoblamiento” en virtud del cual la Administración genera una especie de “pieza separada” -en la que dicta la liquidación vinculada a delito (LVD) que constituye el fundamento de la denuncia- y continua con la comprobación inspectora -ahora sí- en concurrencia con la actuación del juez penal.

Más aún, en el artículo 253.3 LGT se contempla la posibilidad de que, respecto a un mismo concepto tributario y a un mismo periodo impositivo, la actuación inspectora ponga de manifiesto irregularidades susceptibles de fundamentar una denuncia por delito contra la Hacienda Pública con otras irregularidades en las que, por no concurrir el elemento subjetivo del tipo (dolo), queden excluidas del conocimiento del juez penal y sean objeto de regularización -y, en su caso, sanción- en vía administrativa.

Esta disociación de liquidaciones tributarias, que encuentra su fundamento en la regla contenida en el artículo 305.5 del Código Penal (introducido por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre), y de la que trae causa la norma recogida en el penúltimo párrafo del artículo 253.1 LGT (en la redacción dada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre), plantea no pocas dificultades interpretativas a la hora de conciliar su aplicación con la norma procesal en la que se regula la litispendencia penal y, sobre todo, con la interpretación constitucional del principio de no duplicidad sancionadora en su dimensión formal, pues ni una ni otra admiten que pueda desarrollarse una investigación administrativa concurrente con una instrucción penal.

Naturalmente, el matiz que, de inmediato, se introduce es que dicha concurrencia de actuaciones únicamente puede producirse cuando los hechos (el objeto) de ambos procedimientos (el inspector que continúa y el penal que se inicia) son distintos, pues en caso contrario el proceso penal debe prevalecer respecto al procedimiento inspector. Lo que ocurre es que, en la práctica, no resulta tan sencillo separar unos hechos de otros, ni menos aún calificar anticipadamente como “dolosas” o “no dolosas” las cuotas que surgen como resultado de una actuación inspectora.

Además, hay que tener en cuenta que tanto el procedimiento de inspección tributaria como el proceso penal se articulan en dos fases diferenciadas como son: la de instrucción (o investigación) y la de resolución. Únicamente en la primera fase coincide la actividad de la Administración y la del juez, pues ambos deben determinar el presupuesto objetivo de la decisión a adoptar (los hechos) y hacer acopio de las pruebas en las que sustentarla. Por el contrario, en la fase de resolución de lo que se trata es de dictar la resolución -administrativa (liquidación) o judicial (sentencia)- en la que se determinan las consecuencias jurídicas de los hechos puestos de manifiesto durante la instrucción. Luego, para determinar en qué medida la posible concurrencia en las actuaciones de la Administración tributaria y del juez penal podría resultar contraria al principio de no duplicidad en su dimensión formal y a las garantías procesales del contribuyente investigado por un presunto delito contra la Hacienda Pública, resulta fundamental establecer con precisión cual es el momento exacto en el que se ponen de manifiesto los indicios de la comisión de una defraudación tributaria susceptible de generar la responsabilidad penal del contribuyente.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, lo aconsejable es acudir a la literalidad del texto normativo y, en este sentido, si comparamos lo dispuesto por el legislador penal con lo regulado por el legislador tributario veremos que existen notables discrepancias que sobre todo afectan al momento en que debe entenderse concluido el procedimiento inspector cuando surge la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública.

Según lo indicado en el artículo 305.5 CP, *cuando* la Administración *aprecie* la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública *puede* dictar liquidaciones tributarias *separadas*, si de los hechos descubiertos unos se encuentran

vinculados a la conducta delictiva, mientras que otros carecen de trascendencia penal. Se trata de una habilitación legal que, en un principio, pudiera parecer que introduce el modelo de paralelismo procedimental característico del modelo alemán³⁹, o el de no interferencia propio del modelo italiano⁴⁰. Sin embargo, no es así, pues una cosa es autorizar la práctica de liquidaciones tributarias separadas y otra muy distinta permitir la continuación del procedimiento inspector en concurrencia con una instrucción penal.

Es decir, la norma penal, en correspondencia con lo dispuesto en el artículo 262 de la LECrim, obliga a los funcionarios de la Administración tributaria a denunciar la posible comisión del delito en el momento en que se adviertan “*indicios*” de una conducta contraria a lo dispuesto en el artículo 305.1 del Código Penal. Si en ese momento la Inspección de los tributos ya dispone de los elementos de prueba suficientes para cuantificar la cuota tributaria defraudada *podrá* dictar liquidaciones separadas para distinguir qué parte de la misma tiene su origen en un comportamiento deliberado y consciente del obligado tributario (dolo) y qué parte tiene su origen en otras irregularidades sin relevancia penal. En este caso, el proceso penal se iniciará una vez concluido el procedimiento inspector y no se producirá concurrencia alguna ni paralelismo entre la actividad jurisdiccional y la administrativa más allá de la derivada de la recaudación de la cuota tributaria liquidada.

Ahora bien, la norma penal no resuelve la situación que se produce si en el momento en el que surge la *notitia criminis* la Inspección de los tributos no dispone de los elementos de prueba

39. ESPEJO POYATO, I., “Administración tributaria...”, cit. p.297

40. Como explica RITA CIARCIA en el ordenamiento jurídico italiano: “La regulación actual contempla el principio de doble vía que dispone que los dos juicios se desarrollen de manera autónoma. Además, se ha establecido que las sentencias penales estén desprovistas de autoridad de cosa juzgada en el proceso tributario.”, RITA CIARCIA, A., “La relación entre cosa juzgada penal y la cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía”, en «Crónica Tributaria», núm.150/2014, p.84

para practicar las correspondientes liquidaciones. En este caso, habida cuenta de que, según se desprende de la norma procesal, *debe* remitir *inmediatamente* el expediente al Ministerio Fiscal -o pasar el tanto de culpa al juez penal competente-, en principio, la regla contenida en el artículo 305.5 CP no impide que el expediente se remita sin practicar la liquidación de la cuota defraudada en cuyo caso, por efecto de la litispendencia penal, el procedimiento inspector quedaría en suspenso hasta que concluya la actividad jurisdiccional (modelo de preferencia penal absoluta).

Por el contrario, de la lectura de la norma contenida en el artículo 250.1 LGT se llega a una conclusión diferente, pues indica con claridad que, advertidos indicios de delito contra la Hacienda Pública, el procedimiento inspector *debe* continuar (textualmente dice *continuará*), *sin perjuicio* de que se pase el tanto de culpa al juez penal o se remita el expediente al Ministerio Fiscal. Es decir, aunque con cierta confusión terminológica, parece que el legislador tributario, salvo en los supuestos tasados indicados en el artículo 251 LGT, establece el deber de la Administración de practicar la liquidación de la cuota defraudada (LVD) con carácter previo a la formalización de la denuncia del delito contra la Hacienda Pública, al tiempo que permite que en aquellos casos en los que se aprecien indicios de delito que no agoten el objeto del procedimiento inspector, se dicte una LVD a modo de “liquidación provisional” (art. 253.3 LGT).

Por consiguiente, cuando el descubrimiento de una *notitia criminis* produzca el desdoblamiento en el objeto procedimiento inspector, el cese de las actuaciones inspectoras únicamente se produce con relación a los hechos, conceptos o periodos impositivos incluidos en la denuncia, pero no en relación con los hechos respecto a los cuales no se advierte relevancia criminal. Luego, en este caso (que será muy frecuente en la práctica) se

produce una situación hasta ahora desconocida en nuestro ordenamiento jurídico como es el desarrollo simultáneo de actuaciones inspectoras y actuaciones judiciales referidas a un mismo contribuyente después de que se hayan puesto de manifiesto indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Para resolver esta cuestión, desde la perspectiva procesal, resulta indispensable examinar detalladamente en qué momento del procedimiento inspector surge la *notitia criminis* de un posible delito contra la Hacienda Pública pues, como veremos a continuación, no es lo mismo que los indicios aparezcan: (i) antes del inicio de las actuaciones, (ii) durante la fase de instrucción, (iii) en la fase de resolución, (iv) o una vez dictada la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector.

a) *La apreciación de la conducta presuntamente delictiva antes del inicio del procedimiento inspector*

Pese al sentido temporal de la redacción del artículo 253 LGT, desde una perspectiva lógica, es perfectamente posible que la *notitia criminis* de la presunta comisión de un delito contra la Hacienda Pública se ponga de manifiesto antes del inicio formal de un procedimiento inspector pues, de la información que obra en poder de la Administración Tributaria⁴¹ y, sobre todo, del *modus operandi* característico de determinadas tipologías de fraude, puede presumirse la existencia de un comportamiento delictivo sin necesidad de practicar la liquidación completa de la cuota tributaria defraudada⁴².

41. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 93.1 LGT determinados obligados tributarios deben suministrar a la Administración información con trascendencia tributaria de forma continuada. Dichos datos se integran en las bases de datos que se explotan por los servicios y unidades especializadas en la selección de contribuyentes y análisis del riesgo de fraude.

42. Así lo explica con detalle IGLESIAS CAPELLAS, J., en “*Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector*”, *op. cit.*, p.112

En estos casos, habida cuenta de que no se habrá iniciado ningún procedimiento administrativo, las actuaciones tendentes a obtener los elementos de prueba en los que fundamentar la acusación se desarrollaran por el Ministerio Fiscal, sin perjuicio de la colaboración que pueda requerir de los funcionarios de la Inspección. Por consiguiente, a diferencia de los supuestos regulados en el artículo 251 LGT, no se requiere invocar una causa justificada para remitir el expediente sin la liquidación de la cuota defraudada (LVD), sino que, para cumplir con lo dispuesto en el artículo 262 LECrim, bastará con la exposición de los indicios que, a juicio de la Administración, revelan la trascendencia penal de unos determinados hechos sin que proceda efectuar valoración alguna acerca de la calificación jurídica del comportamiento del obligado tributario.

Si así no se hiciere, y se desarrollase un procedimiento inspector que termine con una denuncia por delito contra la Hacienda pública (acompañada o no de liquidación de la cuota defraudada) aquellas pruebas obtenidas con posterioridad a la manifestación de la *notitia criminis*, en la medida en que no se hubieren respetado las garantías constitucionales del contribuyente⁴³, podrían adolecer de graves irregularidades procesales que invalidarían su consideración como prueba de cargo en el proceso penal (art. 11.1 LOPJ).

El supuesto que acabamos de identificar, si bien no figura expresamente previsto por el legislador tributario, podría encontrar

43. Como acertadamente expresa MARTINEZ MUÑOZ: "El modelo creado en el Título VI de la LGT hace prácticamente inviable la protección del derecho a la no autoincriminación [...]" MARTINEZ MUÑOZ, Y., "Los procedimientos ...", cit. p.11. En el mismo sentido, aunque con matices diferentes, se pronuncian, entre otros: SANZ DÍAZ-PALACIOS, JA., "Derecho a no autoinculparse y delitos contra la Hacienda Pública", Madrid, 2004; LOZANO SERRANO, C., "El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación", en «Quincena Fiscal», núm.8, 2015; y SANCHEZ PEDROCHE, JA., "La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.391, 2015.

acomodo en lo indicado en el artículo 251.1.b) LGT, en cuyo caso es necesario interrogarse acerca de cuál es el efecto que la litispendencia penal produce sobre las potestades de la Administración tributaria cuando no se han iniciado propiamente las actuaciones inspectoras, lo cual nos conduciría a aplicar por analogía algunas de las conclusiones a las que hemos llegado en el apartado anterior, es decir: (i) el procedimiento inspector no podrá iniciarse, al menos, hasta que concluya la fase instructora del proceso penal; (ii) el procedimiento sancionador tributario no podrá iniciarse hasta que se dicte el sobreseimiento libre o sentencia firme absolutoria; (iii) el procedimiento de recaudación no puede iniciarse si no hay deuda liquidada; (iv) y, finalmente, el procedimiento de revisión es imposible iniciarlo si no existe acto administrativo revisable. Por consiguiente, nos encontramos ante un supuesto en el que la litispendencia penal produce un completo desapoderamiento temporal de las facultades de la Administración tributaria.

b) *La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación del procedimiento inspector*

Desde la perspectiva de la litispendencia, cuando se cumple el esquema previsto en el artículo 253 LGT, se plantea una situación hasta ahora inédita en el ordenamiento jurídico español, como es la iniciación de una causa penal por delito contra la Hacienda Pública después de que la Administración tributaria se haya pronunciado acerca del importe de la deuda tributaria defraudada, pero sin que dicha liquidación haya adquirido firmeza⁴⁴. Luego, ante ello cabe interrogarse acerca de cuál es el efecto que el inicio del proceso penal produce sobre las facultades de los órganos de la Administración tributaria, distin-

44. En la primera etapa (1977-1986) la firmeza de la liquidación administrativa constituye un presupuesto del proceso penal, es decir, una condición procesal o de procedibilidad de modo que el juez penal tenía vetado el acceso a determinar o modificar el importe establecido por la Administración tributaria.

guiendo entre las de comprobación e investigación del hecho imponible y las de recaudación de la cuota defraudada.

Respecto a la facultad de comprobación, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 253 LGT, cabe concluir que una vez dictada una LVD los órganos de la Inspección no pueden realizar actuaciones concurrentes con el objeto del proceso penal. Si lo hicieren, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 LE-Crim, serían nulas de pleno derecho pese a que en el texto del artículo 253 LGT no figure una norma como la contenida en el artículo 251 LGT (que reproduce la contenida en el artículo 180.1 LGT 2003) que las declara “*inexistentes*”.

Sin embargo, el problema se plantea en aquellos casos de desdoblamiento del procedimiento inspector, o con relación a la posible iniciación de actuaciones inspectoras respecto al mismo obligado tributario, pero por periodos o conceptos impositivos distintos al que constituye el presupuesto objetivo de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Ante ello, quizás lo razonable sería entender que corresponde al juez penal determinar cuál es el alcance de la litispendencia derivada del inicio de un determinado proceso por delito contra la Hacienda Pública, de modo que si acuerda la suspensión de las facultades de investigación de los órganos de la Inspección, respecto a los conceptos y periodos impositivos que resulten afectados, se producirá la interrupción de la prescripción en los términos indicados en el artículo 68.7 LGT; mientras que, si autoriza la continuación de las actuaciones, el procedimiento inspector podrá proseguir con plenas garantías para el contribuyente.

En cuanto a las facultades para la recaudación de la deuda tributaria derivada de la LVD, tanto el artículo 305.5 CP como el artículo 255 LGT indican que el procedimiento de recaudación no se *paraliza* por la existencia de un procedimiento penal

por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, cuando examinamos la terminología que se utiliza para describir la situación que se produce respecto a la gestión del cobro de una deuda derivada de una LVD vemos que la norma distingue entre *paralizar* y *suspender* el procedimiento de recaudación.

En el primer caso, se trata de una figura que, además de no venir expresamente prevista en las normas reguladoras del procedimiento de recaudación (lo que, de suyo, ya expresa una cierta deficiencia de técnica legislativa), se refiere a la *actividad* de los órganos encargados de la gestión del crédito tributario. Por el contrario, en el segundo, la suspensión de un procedimiento administrativo en general (y del procedimiento de recaudación en particular) es una institución mucho más compleja, que afecta al conjunto de relaciones jurídicas que en dicho procedimiento se sustancian y que produce diversos efectos jurídicos, ya sea en relación con el cómputo de la prescripción, ya sea en el devengo de intereses de demora.

Es decir, de la lectura combinada de las normas contenidas los artículos 305.5 CP y 255 LGT no existe ninguna duda acerca de la que la Administración tributaria conserva sus facultades para la recaudación de la deuda tributaria resultante de una liquidación vinculada a delito que constituye el presupuesto objetivo de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, la ley atribuye al juez penal (en sustitución del juez de lo contencioso-administrativo) la facultad de resolver las solicitudes de suspensión de la ejecutividad de la LVD, si se aporta garantía suficiente o concurren determinadas circunstancias que ponen de manifiesto los perjuicios derivados de la ejecución forzosa del crédito tributario.

Luego, sorprendentemente, en este caso, el efecto suspensivo de las facultades de recaudación de la deuda no proviene de una

figura característica del derecho procesal como es la litispendencia, sino de una figura propia del derecho administrativo como es la suspensión de la eficacia ejecutiva de los actos dictados por la Administración tributaria.

c) *La apreciación de una conducta presuntamente delictiva durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario*

El elenco de situaciones en las que la Administración tributaria puede (y debe) denunciar la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública se completa cuando la *notitia criminis* no surge durante la tramitación del procedimiento inspector sino durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario iniciado para determinar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente inspeccionado.

Sin embargo, considerando que el elemento objetivo del tipo infractor y, por consiguiente, el importe de la cuota tributaria defraudada ha quedado fijado en el procedimiento de liquidación, cabe entender que tanto el órgano responsable de la instrucción como el órgano responsable de dictar la liquidación consideran que, pese a que la deuda liquidada excede de 120.000 euros, los hechos descubiertos no presentan indicios de delito contra la Hacienda Pública, pues en caso contrario ya habrían iniciado el correspondiente trámite de denuncia sin ordenar el inicio del procedimiento sancionador tributario.

Si esto es así, a nuestro modo de ver, una situación como la descrita únicamente puede prosperar si en el curso de la instrucción del procedimiento sancionador aparecen elementos de prueba nuevos sobre el comportamiento seguido por el obligado tributario que modifican las conclusiones que, respecto al elemento subjetivo del tipo infractor, se realizaron por los órganos responsables del procedimiento inspector. En caso

contrario, y considerando que la instrucción del procedimiento sancionador suele recaer en el mismo equipo o unidad de inspección que desarrolló la comprobación, se daría la circunstancia que el mismo órgano que consideró que unos determinados hechos no constituían indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, posteriormente rectifica su valoración y propone la iniciación del trámite de denuncia sin justificar dicho cambio de criterio en elemento probatorio alguno.

Planteada la cuestión en estos términos, el principal aspecto a considerar para resolver este tipo de supuestos será establecer con precisión el tipo de procedimiento sancionador que se ha iniciado, pues la instrucción no será la misma: (i) en un procedimiento de tramitación conjunta, (ii) en un procedimiento separado abreviado, (iii) o en un procedimiento separado ordinario.

Según establece el artículo 208.1 LGT en el procedimiento sancionador tributario tramitado conjuntamente con el procedimiento de comprobación e investigación, las cuestiones relativas a las posibles infracciones cometidas por el obligado tributario se instruirán y resolverán junto con aquellas que se refieren al hecho imponible objeto de comprobación. Luego, siendo única la fase instrucción de ambos procedimientos, el acta mediante la que se dan por concluidas las actuaciones inspectoras contendrá tanto una propuesta de regularización como una propuesta de sanción (art. 208.2 LGT). Luego en estos casos, la apreciación de la existencia de indicios de delito no se produce propiamente durante la instrucción del procedimiento sancionador tributario, sino que necesariamente tendrá lugar en sede del órgano competente para dictar la liquidación y para imponer la sanción (artículo 211.5.d LGT), lo cual nos remite a la situación planteada en el apartado anterior.

Del mismo modo, cuando, conforme a lo dispuesto en el artículo 210.5 LGT, se inicie un procedimiento sancionador formalmente separado del procedimiento de comprobación -pero sin desarrollar una instrucción diferenciada-, se produce una situación semejante a la descrita en el párrafo anterior, pues los únicos hechos a considerar para fundamentar el acuerdo de imposición de la sanción tributaria son los descubiertos durante la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, en este caso, es evidente que el órgano instructor no aprecia la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública a pesar de que la cuota tributaria defraudada supere los 120.000 euros pues, en lugar de elevar las actuaciones proponiendo el inicio del trámite de denuncia, notifica al interesado una propuesta de sanción tributaria. En consecuencia, también en este caso, la decisión de iniciar el trámite de denuncia se toma por el órgano competente para dictar el acto resolutorio del procedimiento inspector.

Por último, en aquellos casos (francamente excepcionales) en los que las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente objeto del procedimiento inspector constituyan el objeto de un procedimiento sancionador tributario ordinario de tramitación separada, puesto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 210.1 LGT, y sin perjuicio de la incorporación de los elementos probatorios obtenidos en el procedimiento de comprobación, debe desarrollarse una instrucción distinta y complementaria de la realizada para determinar la deuda tributaria defraudada, es posible que la apreciación inicial respecto a la trascendencia penal comportamiento seguido por el obligado tributario se vea modificada como consecuencia de la aparición de nuevas pruebas que pongan de manifiesto la concurrencia del elemento subjetivo del tipo penal o, lo que es lo

mismo, que una actuación inicialmente considerada justificada o negligente, se considere intencionada o dolosa.

En este caso, puesto que la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge en el procedimiento sancionador tributario una vez concluido el procedimiento inspector, nos encontramos con una situación que no viene prevista ni en el artículo 251 LGT, ni en el artículo 253 LGT, por cuanto el órgano competente de la Administración tributaria deberá remitir el expediente al Ministerio Fiscal o al juez penal habiendo practicado previamente una liquidación administrativa de la cuota defraudada, en lugar de una liquidación vinculada a delito (LVD).

Desde la perspectiva de la litispendencia, la existencia de un acto administrativo firme (o no) mediante el que la Administración tributaria determina el importe de la cuota defraudada introduce una variante muy significativa en el esquema general establecido en el Título VI de la Ley General Tributaria, pues dicha liquidación puede ser (o haber sido) objeto de impugnación por parte del obligado tributario y, en consecuencia, se habría iniciado un procedimiento de revisión en vía administrativa (o incluso en vía jurisdiccional) que podría concurrir con el proceso penal a iniciar en caso de que el juez penal admita a trámite la querella.

Como trataremos en el apartado 5 de este trabajo, esta situación, ciertamente excepcional pero no imposible, nos conduce a plantearnos, de una parte, si técnicamente puede sostenerse el desarrollo paralelo de un proceso penal y un proceso contencioso-administrativo y, de otra, cuales son (o serían) los efectos que una eventual resolución del juez de lo contencioso-administrativo produce (o produciría) en caso de sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

d) *La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez concluido el procedimiento sancionador tributario*

Hasta ahora hemos examinado las distintas situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria con trascendencia penal se ha manifestado antes de que por la Administración se ejerza el *ius puniendi* que el ordenamiento jurídico le confiere para sancionar el incumplimiento de las obligaciones tributarias. Sin embargo, con ello no se agotan las posibilidades de descubrir la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, pues la apreciación de la existencia de indicios de una conducta presuntamente delictiva puede producirse después de que, por los mismos hechos, se haya impuesto una sanción tributaria.

Dicho de otro modo, sin perjuicio de las consecuencias que se producen respecto al principio constitucional de no duplicidad de sanciones, si consideramos que la responsabilidad penal es independiente del resultado de los procedimientos tributarios, la Administración tiene el deber legal de denunciar ante el Poder Judicial la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, aun cuando en su apreciación inicial no hubiere advertido la trascendencia penal de la defraudación tributaria puesta de manifiesto en el curso de un procedimiento de inspección.

Desde la perspectiva procedimental, si en el momento de decidir iniciar el trámite de denuncia ya se ha dictado una liquidación administrativa por la que se resuelve el procedimiento de comprobación y un acuerdo de imposición de sanción por el que se resuelve el procedimiento sanción, es indiscutible que la Administración tributaria ya ha efectuado una valoración acerca de la trascendencia de los hechos puestos de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Luego, para no contravenir el principio

de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), la decisión de rectificar, y de dar traslado de todo lo actuado al órgano competente para imponer una sanción privativa de libertad, deberá fundamentarse no tanto en un informe justificativo del cambio de criterio jurídico como en elementos probatorios que pongan de manifiesto hechos con trascendencia tributaria a los que la Administración haya tenido acceso una vez concluidos los procedimientos administrativos, y que resulten manifiestamente reveladores del propósito defraudatorio del comportamiento del obligado tributario.

Planteada la cuestión en estos términos, habida cuenta de que, concluido el procedimiento inspector, la Administración no puede desarrollar nuevas actuaciones de comprobación por el mismo tributo y periodo impositivo (art. 148.3 LGT), el origen de las pruebas del carácter delictivo de la defraudación, o bien será externo a la propia Administración (p.e. una denuncia pública), o bien serán otros procedimientos de comprobación -del propio obligado tributario o de terceros- de los que resulten acreditados hechos distintos a los considerados por los órganos de la Inspección durante la comprobación del tributo y periodo impositivo cuya defraudación constituye un posible delito contra la Hacienda Pública.

En este caso, si bien los nuevos elementos probatorios no afectarán a la validez y eficacia de los actos dictados en los procedimientos administrativos ya concluidos⁴⁵, no por ello dejarán de constituir evidencias de la lesión del bien jurídico protegido por la norma penal, en cuyo caso pueden ser considerados por el juez instructor para imputar al contribuyente la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, en su caso, por el juez

45. Salvo que se incurra en causa de nulidad de pleno derecho (art.217 LGT), o que se justifique la declaración de lesividad para el interés público (artículo 218 LGT).

sentenciador para fundamentar la imposición de una sanción privativa de libertad.

Si esto es así, la decisión de denunciar una defraudación tributaria ya sancionada en vía administrativa puede producirse como consecuencia de dos circunstancias: (i) de una parte, si se pone de manifiesto que la cuota tributaria efectivamente defraudada es superior a la liquidada por la Administración, superando el límite cuantitativo fijado en el artículo 305.1 del Código Penal; (ii) y, de otra, si se pone de manifiesto que el incumplimiento tributario descubierto por la Administración, en lugar de constituir un supuesto de negligencia o de venir amparado en una causa de justificación, ha sido intencionado.

En el primer caso, los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector afectarán al elemento cuantitativo de la defraudación produciéndose la paradoja de que la liquidación administrativa de la cuota tributaria no podrá rectificarse, pero, a efectos penales, podrá considerarse que la defraudación supera los 120.000 euros. En el segundo caso, los elementos probatorios obtenidos por la Administración una vez finalizado el procedimiento sancionador tributario, deberán evidenciar la inadecuada calificación administrativa del comportamiento observado por el obligado tributario -más allá de un simple cambio de criterio- y, en todo caso, identificando los hechos o actos jurídicos de los que se desprende dicha nueva apreciación.

En cualquier caso, al igual que en el supuesto analizado en el apartado anterior, nos encontramos con una situación no prevista ni en el artículo 251 LGT, ni en el artículo 253 LGT y que, desde la perspectiva de la litispendencia, nos introduce en el debate de la posible concurrencia entre un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y un proceso contencioso-

administrativo en el que se discute la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota defraudada practicada por la Administración tributaria.

e) *La apreciación de la conducta presuntamente delictiva una vez prescrito el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente*

Para completar el examen de las situaciones en las que la Administración puede apreciar el carácter delictivo de una defraudación tributaria, es necesario contemplar el caso que se produce cuando los hechos presuntamente delictivos se realizaron en un periodo impositivo respecto al cual ha concluido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66.a) LGT.

Es decir, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 131 del Código Penal, el plazo legal de prescripción del delito contra la Hacienda Pública es superior al plazo de prescripción del derecho de la Administración a comprobar la situación tributaria de los contribuyentes y, en su caso, a practicar la correspondiente liquidación administrativa, cabe la posibilidad de que pueda llegar a sancionarse penalmente un incumplimiento tributario una vez extinguida la deuda tributaria devengada con la realización del hecho imponible.

En este caso, desde la perspectiva procedimental, el principal problema interpretativo que se plantea se refiere a la manifestación de la *notitia criminis* y, en particular, con relación a la determinación de la cuantía de la deuda defraudada como presupuesto del inicio del trámite de denuncia. Es decir, si bien con arreglo a lo dispuesto en el artículo 115 LGT, la Administración puede comprobar la situación tributaria de un contribuyente una vez transcurrido el plazo de prescripción establecido en el artículo 66.a) LGT, considerando que lo que la norma le im-

pide es practicar la liquidación de la cuota defraudada, existen dudas más que razonables de que pueda dictar la liquidación vinculada a delito que se requiere para presentar la denuncia por el cauce del artículo 253 LGT. Sin embargo, una situación como la descrita, tampoco encuentra fácil acomodo entre las causas tasadas que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 251 LGT, permiten denunciar sin practicar la liquidación de la cuota defraudada.

Por ello, ante el silencio de la norma, a nuestro modo de ver, corresponde al órgano competente para dictar la liquidación de la cuota tributaria defraudada apreciar si los elementos probatorios obtenidos por la Administración constituyen o no indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda pública, en cuyo caso, y aunque sea al margen del procedimiento inspector, el Inspector jefe territorialmente competente deberá efectuar un cálculo preliminar de la cuota tributaria que resulta de los hechos puestos de manifiesto con posterioridad a la consumación del plazo legal de comprobación de un determinado impuesto y periodo impositivo a fin de establecer si se supera o no el importe establecido en el artículo 305 del CP.

Desde la perspectiva de la litispendencia, no parece que el inicio del proceso penal produzca efecto alguno en el procedimiento inspector pues, por imperativo legal, no cabe iniciarlo respecto a un periodo impositivo prescrito. Sin embargo, respecto al procedimiento de recaudación, es necesario interrogarse acerca de la naturaleza jurídica del importe consignado en la denuncia administrativa en concepto de cuota tributaria defraudada.

En este sentido, y a diferencia de lo expuesto al tratar de la denuncia presentada por la vía del artículo 251 LGT, en estos casos sí que adquiere todo su significado la regla contenida en la disposición adicional décima de la LGT, cuando califica como

responsabilidad civil derivada del delito contra la Hacienda Pública la cuota tributaria que la Administración no haya podido liquidar *por prescripción*. Es decir, habida cuenta de que, una vez consumado el plazo previsto en el artículo 66.a) LGT, la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible se habrá extinguido (art. 59.1 LGT), el único modo de restablecer el daño causado al Tesoro Público es por medio de la indemnización. Por consiguiente, en estos casos, no se trata tanto de una *mutación* en la naturaleza jurídica derivada del título (judicial o administrativo) mediante el que se practica la liquidación de la deuda, como de la exigencia de un débito directamente vinculado con el ilícito penal que, como es sabido, a diferencia de la cuota tributaria -que nace en el momento de realizarse el hecho imponible-, nace en el momento de realizarse el hecho punible y que, por regla general, coincide con la fecha en la que concluye el plazo legalmente establecido para presentar la correspondiente autoliquidación.

Por ello, si la naturaleza jurídica de la deuda a exigir al autor del delito se corresponde con la figura de la responsabilidad civil, aunque no resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 255 LGT, cabría aplicar lo previsto en el artículo 81.8 LGT para los supuestos en los que la denuncia se presenta sin liquidación vinculada a delito y, en consecuencia, adoptar una medida cautelar sobre los bienes del obligado tributario a expensas de su ulterior confirmación por parte del órgano jurisdiccional.

2.3.- La denuncia común

Llegados a este punto, y para concluir el estudio de la figura de la litispendencia en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, cabe interrogarse acerca de cuál es el efecto que produce la presentación de una denuncia común, definida doctrinalmente por exclusión, como aquella que no se pre-

senta por la Administración tributaria⁴⁶. Es decir, se trata de determinar qué ocurre cuando no se sigue ninguna de las vías previstas en la normativa tributaria para poner en conocimiento del Ministerio Fiscal o del juez la *notitia criminis* de una defraudación tributaria.

Si bien nos encontramos ante una situación que no es habitual, no por ello debe excluirse del análisis técnico, pues la práctica forense pone de manifiesto que algunos procesos penales por delito contra la Hacienda Pública tienen por origen: (i) la denuncia de un particular, (ii) la presentación de una querrela por parte del Ministerio Fiscal sin procedimiento inspector previo, (iii) o incluso la actuación de oficio del propio juez penal. En todos estos casos, puesto que la norma tributaria no resuelve la cuestión, no cabe otra alternativa que acudir a lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, sin que resulte de aplicación lo establecido en los artículos 250 a 253 de la LGT.

a) *La iniciación de oficio de diligencias de investigación por el Ministerio Fiscal*

Uno de los supuestos en el que puede iniciarse un proceso por delito contra la Hacienda Pública al margen de un procedimiento inspector se produce cuando la iniciativa investigadora la lleva directamente el Ministerio Fiscal, ya sea porque ha recibido la denuncia procedente de un particular, ya sea porque ha tenido conocimiento directo de la *notitia criminis* en otro procedimiento penal (o civil) en el que interviene, ya sea porque así le ha sido comunicada por un órgano judicial (no penal) mediante el correspondiente testimonio. En cualquier caso, para comprobar la posible trascendencia penal del incumplimiento tributario, el Ministerio Fiscal iniciará las correspon-

46. A mayor abundamiento puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La denuncia ...*”, *op. cit.*, p.109 y ss.

dientes diligencias de investigación (art. 773 LECrim), pudiendo reclamar el auxilio de los funcionarios de la Inspección de los tributos, en cuyo caso será la Administración tributaria la que tendrá conocimiento de la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública como consecuencia de la información que, a tal efecto, le remita la fiscalía.

En esta situación, en la que se invierte la iniciativa en el descubrimiento de la *notitia criminis*, el principio de no duplicidad nos lleva a entender que, si la Administración tributaria no ha iniciado actuaciones de comprobación cuando el Ministerio Fiscal le informa de que está investigando un posible delito contra la Hacienda Pública, el jefe de la Dependencia de Inspección no ordenará el inicio de un procedimiento inspector respecto del mismo contribuyente y por el mismo impuesto y periodo impositivo. Sin embargo, esta inactividad administrativa no dispone de cobertura legal expresa pues no se ajusta al supuesto de hecho descrito ni en el artículo 251 LGT, ni menos aún en el artículo 253 LGT, pues en ambos casos se da por supuesto que la iniciativa siempre parte del órgano administrativo. Además, en este caso, tampoco puede aplicarse la regla de la litispendencia por cuanto, mientras no se haya iniciado propiamente el proceso penal, no rige lo dispuesto en el artículo 114 LECrim.

Este vacío normativo plantea importantes interrogantes acerca de la prescripción del derecho de la Administración tributaria a practicar la liquidación de la cuota defraudada pues, si no se cumple con lo indicado en el artículo 68.7 LGT, no parece que pueda entenderse interrumpido el cómputo del plazo señalado en el artículo 66.a) LGT. Luego, si por parte de la Administración no se inicia el procedimiento inspector a la espera de que el Ministerio Fiscal se decida a presentar la correspondiente querella, es posible que dicho plazo se consume, en cuyo caso,

ante una eventual decisión de no iniciar el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no será posible exigir el pago de la deuda tributaria al contribuyente objeto de la investigación.

Mayores problemas interpretativos se suscitan, si cabe, cuando el Ministerio Fiscal no informa a la Administración tributaria del desarrollo -o del resultado- de las diligencias de investigación que tienen por objeto una defraudación tributaria presuntamente delictiva y, por la Inspección de los tributos, se inicia un procedimiento para comprobar la situación tributaria del mismo contribuyente investigado por la fiscalía. En estas circunstancias, aunque formalmente se estarán desarrollando dos procedimientos de investigación en paralelo sobre los mismos hechos, lo más probable es que la persona o entidad afectada no tenga conocimiento de que está siendo objeto de una investigación criminal sino, en todo caso, de que está siendo objeto de una comprobación administrativa.

Planteada una situación como la descrita, y considerando que la actuación desarrollada por el Ministerio público queda al margen de los efectos derivados de la regla contenida en el artículo 114 LECrim, las consecuencias jurídicas de la concurrencia entre la actividad de la Administración y la de la fiscalía, en último término, dependerán del resultado de las diligencias desarrolladas por el Ministerio Fiscal, en cuyo caso debemos analizar dos posibilidades: (i) que se interponga querrela por delito contra la Hacienda Pública; (ii) o que se archiven las diligencias de investigación por entender que los hechos no revisten trascendencia penal.

En el primer caso, la Administración tributaria, como consecuencia del ofrecimiento de acciones al perjudicado por el delito (art.109 LECrim), tendrá conocimiento oficial de que

está desarrollando una actuación concurrente con una investigación criminal, de modo que, en principio, cabe entender que ordenará la suspensión inmediata del procedimiento inspector en curso, en aplicación (aunque no literal) de lo dispuesto en el artículo 251 LGT. Sin embargo, el problema técnico se plantea en el momento de decidir la validez y efectos jurídicos de las actuaciones administrativas desarrolladas simultáneamente con la investigación del Ministerio Fiscal previa a la presentación de la querella.

En principio, el periodo de suspensión al que se refiere el artículo 251 LGT toma como referencia temporal una actuación de la propia Administración tributaria. Luego, en este contexto, es comprensible que la norma sancione con la inexistencia los actos resolutorios o de trámite realizados contraviniendo el efecto suspensivo establecido en la ley. Pero si la comprobación administrativa se ha desarrollado sin conocer que por parte del Ministerio Fiscal se dispone de indicios de que puede haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, y habida cuenta de que en esta fase no se ha iniciado propiamente un proceso penal, no parece razonable invalidar los efectos que en el procedimiento inspector puedan producir los actos de la Inspección de los tributos (o del propio contribuyente) cuya realización no ha supuesto un quebrantamiento del principio de preferencia jurisdiccional, ni tampoco una duplicidad de procedimientos contraria al principio de *no bis in idem* en su expresión formal.

En este sentido, y con arreglo a lo dispuesto en el artículo 410 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (de aplicación supletoria), cabe entender que el momento a partir del cual se produce el efecto suspensivo sobre los actos de la Administración tributaria será el de presentación de la denuncia ante el juez de instrucción o de interposición de la querella por delito contra la Hacienda Pública; *dies a quo* que también servirá de referencia

para fijar: (i) o bien la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de prescripción para iniciar el procedimiento inspector, si en dicha fecha no se hubiere iniciado todavía (art. 68.7 LGT); (ii) o bien, la fecha en la que debe entenderse interrumpido el cómputo del plazo de resolución del procedimiento inspector correctamente iniciado antes de la presentación de la querella (artículo 150.3.a) LGT).

Es decir, a diferencia de lo expuesto en el apartado anterior, cuando la Administración tributaria no tenga conocimiento de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, la comunicación de inicio del procedimiento inspector producirá los efectos que le son propios si se notifica antes de que se inicie el proceso penal, en cuyo caso, en cuanto el juez penal admita a trámite la querella presentada por el Ministerio Fiscal, la situación jurídica del procedimiento inspector no será la de inexistencia sino, en todo caso, la de suspensión. Por el contrario, si el Ministerio Fiscal ordena el archivo de las diligencias de investigación iniciadas ante la sospecha de una defraudación tributaria delictiva (art. 773.2 LECrim), no parece que su actuación haya provocado ningún efecto jurídico respecto al procedimiento inspector iniciado posteriormente para comprobar la situación tributaria de un determinado contribuyente.

Luego, si la Administración, al tener conocimiento de la investigación del Ministerio Fiscal, suspendió unilateralmente sus actuaciones cabe interrogarse acerca de si resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 150.3.a) LGT, pues se trata de una situación que no viene específicamente contemplada en la norma. En este sentido, siguiendo el razonamiento desarrollado en el apartado anterior, pensamos que no existe fundamento alguno para prolongar la duración legal del procedimiento cuando la inactividad administrativa ni es obligatoria, ni ha sido oportunamente comunicada al obligado tributario.

Finalmente, si la Administración tributaria inició y tramitó sin solución de continuidad un procedimiento inspector sin tener conocimiento oficial de la existencia de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal, el archivo de las diligencias tampoco producirá ningún efecto jurídico, de modo que, en este caso, desde la perspectiva de la litispendencia, la concurrencia de actuaciones será jurídicamente irrelevante.

b) *La iniciación de oficio de diligencias previas por el órgano judicial*

Cuando las diligencias judiciales encaminadas a averiguar la efectiva realización de un delito contra la Hacienda Pública se inician sin que la Administración tributaria haya descubierto el incumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal impide la iniciación de un procedimiento inspector para comprobar el mismo impuesto y periodo impositivo que está siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor. Luego, en este caso, no se trata tanto de identificar el efecto jurídico derivado del inicio del proceso penal, como de establecer el momento en que la Administración tendrá conocimiento de la actuación del órgano judicial.

Una primera posibilidad es que sea el propio juez instructor el que se dirija a la Administración tributaria para reclamar el auxilio de funcionarios especializados en la investigación de hechos con trascendencia tributaria. En este caso, habida cuenta que será el propio órgano judicial quien proporcionará a un órgano administrativo la noticia de que una determinada persona o entidad puede haber cometido un delito contra la Hacienda Pública, cabe entender que, a partir del momento en que se reciba dicha información, la Administración deberá evitar concurrir con la actuación jurisdiccional. Luego, si todavía no ha

iniciado el procedimiento inspector, no lo iniciará; mientras que, si ya lo hubiera iniciado, suspenderá la comprobación.

Una segunda posibilidad es que el juez no reclame la participación de los funcionarios de la Administración tributaria y no le informe de que está investigando una posible defraudación tributaria con trascendencia penal. En este caso, si se llegara a iniciar un procedimiento inspector por el mismo impuesto y periodo impositivo es razonable entender que será el propio contribuyente afectado quien pondrá en conocimiento de la Inspección de los tributos que está siendo objeto de una investigación judicial por los mismos hechos y, al propio tiempo, se dirigirá al juez penal para que ordene a la Administración que se abstenga de actuar. Si no lo hiciere el contribuyente, y salvo que sea el Ministerio Fiscal quien, al recibir el expediente remitido por el órgano judicial (art.306 y ss. LECrim), informe a los órganos de la Inspección de la existencia de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no será hasta que el juez ofrezca las acciones al Estado (art. 109 LECrim) cuando la Administración tributaria tendrá conocimiento oficial de la existencia de un proceso penal concurrente con el procedimiento inspector.

Planteada la cuestión en estos términos, a nuestro modo de ver, si en el momento de conocer la existencia de la causa penal el procedimiento inspector no se ha iniciado, por aplicación analógica de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 251 LGT, cualquier actuación administrativa realizada con posterioridad a la fecha en la que se tenga conocimiento de la investigación judicial será jurídicamente inexistente y no producirá efecto alguno. Luego, a partir del momento en que la Administración conozca la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, pierde temporalmente la facultad de ordenar el inicio de una comprobación tributaria referida al mismo impuesto y periodo

impositivo. Sin embargo, cuando el procedimiento inspector se hubiere iniciado antes de conocerse formalmente la existencia de diligencias judiciales referidas a la misma persona o entidad, cabe interrogarse acerca de si lo que procede es suspender el procedimiento inspector o anular todo lo actuado.

En este sentido, pensamos que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, aunque la Administración no hubiere tenido conocimiento del inicio de la investigación judicial, habida cuenta de que el efecto suspensivo derivado de la litispendencia se proyecta sobre la potestad del comprobar los mismos hechos que están siendo objeto de conocimiento por parte del juez instructor, el principio de preferencia jurisdiccional determina que la citación de inicio de actuaciones notificada después de iniciarse el proceso penal no produzca efecto alguno. Por consiguiente, si concluidas las diligencias previas, el juez instructor decreta el sobreseimiento libre, la Administración tributaria, en lugar de continuar con el procedimiento inspector iniciado, debería emitir una nueva citación de inicio de actuaciones.

En cuanto a la aplicación del artículo 68.1.b) LGT, aunque no es la Administración tributaria quien ha remitido el expediente al Ministerio Fiscal -ni ha pasado en tanto de culpa al juez penal-, cabe entender que la interrupción de la prescripción del derecho a practicar la liquidación del impuesto y periodo que constituyen el objeto de la investigación judicial se produce como consecuencia de la litispendencia penal y, en todo caso, en base a la comunicación del juez instructor en la que, de oficio o a instancia del contribuyente, se ordenará a la Administración la paralización de cualquier actuación administrativa concurrente con las diligencias judiciales.

En definitiva, una vez analizadas las diferentes situaciones en las que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria puede

llegar a conocimiento del juez penal, llegamos a la conclusión de que, si la conciliación de las normas contenidas en los artículos 250 a 253 LGT con los efectos que se desprenden de lo dispuesto en el artículo 114 LECrim ya resulta ciertamente compleja, cuando se invierte la secuencia lógica de la denuncia de un delito contra la Hacienda Pública, se advierten algunas de las principales deficiencias técnicas de las normas que regulan el efecto de la litispendencia penal sobre los procedimientos tributarios, pues ninguna de ellas nos ofrece una solución aceptable o razonable para los supuestos que acabamos de describir que, si bien no serán habituales, no por ello debe excluirse la posibilidad de que se produzcan.



❧ 3.- LA PREJUDICIALIDAD TRIBUTARIA EN EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Una figura completamente distinta de la anterior, y que, pese a la confusión terminológica que venimos arrastrando desde hace décadas⁴⁷, nada tiene que ver con la relación formal entre proceso penal y los procedimientos tributarios, es la de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda pública.

Con carácter general, la doctrina procesal define la prejudicialidad como la situación que se produce cuando, antes de resolverse el asunto que constituye el objeto principal de un determinado proceso, es necesario decidir una cuestión regulada mediante una rama del ordenamiento jurídico distinta a la que, de ordinario, debe aplicarse para emitir el juicio, cuyo conocimiento, en principio, correspondería a un órgano judicial perteneciente a un orden jurisdiccional distinto⁴⁸.

47. Un buen ejemplo de ello es la Sentencia de la Sala Tercera del Tribunal Supremo de 18 de octubre de 2016 (2249/2016) en la que el propio Tribunal, si bien fundamenta su fallo en la preferencia del orden penal sobre las potestades administrativas de liquidación, comprobación y sanción cuando existe coincidencia entre los hechos sobre los que actúa el órgano judicial y la Inspección de los tributos, califica dicho efecto como resultado de la “prejudicialidad penal”.

48. Para REYNAL QUEROL: “*El fenómeno de la prejudicialidad implica la existencia de una cuestión prejudicial y de una cuestión principal, dado que un asunto no es prejudicial en si mismo sino que es prejudicial con relación a otro. Es decir, para que una determinada cuestión pueda ser calificada de prejudicial debe haber otra, la cuestión principal, a la cual vaya referida, dado que la prejudicialidad precisamente describe la relación entre ambas. Esta relación se caracteriza por respetar la existencia autónoma de las dos cuestiones.*” REYNAL QUEROL, N., “*La prejudicialidad en el proceso civil*”, Barcelona, 2006, p.32. Por su parte, en el ámbito del proceso penal, GIMENO SENDRA entiende que: “*Las cuestiones prejudiciales son elementos de hecho integrantes de un requisito del tipo penal, que precisan una valoración jurídico material, previa e independiente, del objeto procesal, así como su consiguiente declaración por el orden jurisdiccional competente, a fin de poder obtener la plena integración de la conducta.*” GIMENO SENDRA, V., “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Madrid, 2008, p.109.

Partiendo de este concepto general, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública lo primero que debe decidirse prejudicialmente es si el incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que se atribuye a un determinado contribuyente alcanza (o no) las magnitudes económicas que, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 305.1 y 305.1 *bis* del Código Penal (en la nueva redacción dada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre) determinan que la sanción a imponer consista en una pena privativa de libertad de uno a cinco años o, en su caso, de dos a seis años, respectivamente.

Para ello, habida cuenta de que la *notitia criminis* de una defraudación tributaria requiere poner de manifiesto la realización de un hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto lógico del hecho punible⁴⁹, en el curso del proceso penal deberá verificarse si la cuota tributaria defraudada excede del umbral económico fijado por el legislador para atribuir carácter criminal al comportamiento consistente en eludir el pago de tributos -cantidades retenidas o ingresos a cuenta de retribuciones en especie-, o en obtener indebidamente devoluciones tributarias o beneficios fiscales. Por consiguiente, para enjuiciar la conducta delictiva que se atribuye a la persona física o entidad jurídica contra la que se dirige la acción penal, necesariamente deberán aplicarse las normas reguladoras del tributo del que nace el deber general de contribuir presuntamente eludido.

49. Como explica CASADO OLLERO: "En la realidad jurídico-penal, relativa al delito fiscal, la existencia de una relación jurídico-tributaria válida constituye un auténtico presupuesto objetivo (implícito) del tipo delictivo.[...]Luego, tratándose del tipo delictivo del artículo 305 CP es de meridiana evidencia que sin hecho imponible (*prius*) no puede existir hecho punible (*posterius*) ni defraudación fiscal alguna: un impuesto que no es debido no puede ser objeto de evasión." CASADO OLLERO, G. "Ganancia Patrimoniales no justificadas y delito fiscal", en «Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Banacloche», Madrid, 2008, p.279-280.

Planteadas la cuestión en estos términos, la prejudicialidad en el proceso penal viene regulada en el Capítulo II del Título I de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, en el que se establece una regla general y una regla especial. La primera viene establecida en el artículo 3 LECrim, según el cual la competencia del juez penal se extiende al conocimiento y decisión de cualesquiera cuestiones civiles o administrativas que se encuentren íntimamente ligadas al hecho punible. Se trata de la denominada prejudicialidad «no devolutiva» que, referida al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, determina que las cuestiones de carácter tributario -sobre todo en relación al importe de la cuota tributaria defraudada- son resueltas por el juez penal, aplicando, a tal efecto, las normas sustantivas del derecho tributario, pero con sujeción a las exigencias probatorias del proceso penal⁵⁰.

Por consiguiente, la prejudicialidad no devolutiva (o incidental) puede considerarse como una excepción al criterio legal de atribución de la competencia material a las distintas jurisdicciones que integran el Poder Judicial, en virtud de la cual un juez o tribunal puede pronunciarse sobre una cuestión de carácter sustantivo regulada en normas jurídicas ajenas a la rama del Derecho que delimita el ámbito propio de su jurisdicción. Se trata de una figura que encuentra su fundamento en el principio de economía procesal y su expresión constitucional en el derecho a un juicio sin dilaciones indebidas⁵¹ que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 10.1 de la Ley 6/1985, de 1 de julio, reguladora del Poder Judicial (LOPJ), permite a un juez o tribunal del orden penal extender su competencia respecto

50. Según lo dispuesto en el artículo 7 LECrim.: “*El Tribunal de lo criminal se atemperará, respectivamente a las reglas del Derecho Civil o administrativo, en las cuestiones prejudiciales que, con arreglo a los artículos anteriores deba resolver.*”

51. Un excelente trabajo acerca de la noción constitucional de las dilaciones procesales puede verse en RIBA TREPAT, C., “*La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*”, Barcelona, 1998.

a determinados asuntos que, por su vinculación con el objeto del proceso que debe resolver, requieren una decisión judicial previa, pero sin que dicho pronunciamiento prejudicial vincule al juez del orden jurisdiccional al que, por razón de la materia, corresponde realizar el pronunciamiento definitivo⁵².

No obstante lo anterior, esta extensión de la competencia más allá de los límites materiales de la jurisdicción penal no es absoluta, pues en el artículo 4 LECrim se establece una regla especial en virtud de la cual, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia del investigado (o del acusado), el juez penal suspenderá el procedimiento hasta que se pronuncie el órgano judicial correspondiente a la jurisdicción que resulte competente por razón de la materia. Se trata de la denominada prejudicialidad «devolutiva»⁵³ que, aplicada al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, determina que sea un juez de lo contencioso-administrativo⁵⁴ quien resuelva la cuestión prejudicial que pudiera plantearse para establecer si el importe de la cuota tributaria defraudada coincide (o no) con el elemento cuantitativo de la denuncia presentada por la Administración o por el Ministerio Fiscal.

52. Según CORTES DOMINGUEZ: "Para que se aplique el sistema del art.10 de la LOPJ y 3 y ss. de la LECrim, la norma jurídica penal debe integrar en su supuesto de hecho elementos jurídicos de otros órdenes que sean cuestionables, es decir, que sean capaces por si mismos de integrar el objeto de un litigio civil, administrativo, tributario o laboral y, por tanto, el objeto del proceso penal." MORENO CATENA, V., y CORTES DOMINGUEZ, V., "Derecho Procesal Penal", Valencia, 2008, p.164.

53. No obstante, pese a la tradición académica de contraponer los términos «devolutiva» y «no devolutiva» para definir cuál el órgano judicial que debe resolver el asunto, resulta particularmente oportuna la matización de CORTES DOMINGUEZ, en el sentido de que en las denominadas cuestiones prejudiciales devolutivas: "[...] ya no nos encontraríamos ante una cuestión prejudicial sino ante una «causa prejudicial»: es decir, ante una decisión previa de un juez distinto, que debe ser tomada como base de la decisión del juez penal. De igual modo, una cuestión prejudicial no puede calificarse como no devolutiva, pues en esencia nunca puede ser devolutiva. Por tanto, desde el punto de vista de la naturaleza son distintas, e igual cabe decir de los efectos jurídicos que cada decisión comporta. Desde este punto de vista, la terminología empleada por la LOPJ (art.10) («asuntos») es mucho más apropiada y menos conflictiva.", MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op.*, cit. p.166.

54. Según lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, los juzgados y Tribunales del orden contencioso-administrativo: "[...] conocerán de las pretensiones que se deduzcan en relación con la actuación de las Administraciones públicas sujetas a derecho administrativo[...]."

Con carácter general, la mayoría de la doctrina y de la jurisprudencia coinciden en señalar que el artículo 305.1 del Código Penal es un tipo penal en blanco que contiene elementos normativos de naturaleza tributaria que deben ser completados caso por caso para verificar si se cumple o no el comportamiento delictivo merecedor del reproche penal⁵⁵. Luego, para decidir si procede imponer una pena privativa de libertad como castigo por la comisión de una defraudación tributaria, a lo largo del proceso penal deberá dilucidarse si se ha producido un incumplimiento de las obligaciones tributarias exigibles a la persona o entidad respecto a la que se dirige la acción penal y, además, si dicho incumplimiento reviste una especial gravedad atendiendo al importe de la cuota tributaria dejada de ingresar o de la devolución indebidamente obtenida⁵⁶.

Si esto es así, el juez instructor que conozca de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria y, sobretodo, el juez o tribunal que conozca del juicio oral que en su caso se inicie, no solo

55. En este sentido, resulta particularmente ilustrativa la doctrina contenida en la STS de 6 de octubre de 2006, según la cual: "[...] *la descripción típica del artículo 349 del CP/1973 (ahora 305 CP) es indudable que encierra una norma penal en blanco implícita, al contemplar múltiples elementos normativos tributarios y será al campo administrativo al que debemos acudir para completar el injusto típico con los pertinentes conceptos (art.7 LECrim), como la determinación de la deuda tributaria, su cuantificación, etc... pero en última instancia el juez penal, en lo atinente a la valoración probatoria, principios procesales, presunciones procesales y demás cuestiones estrictamente materiales, debe quedar sometido al derecho penal como regulación sustantiva esencial, siempre regido por el principio de presunción de inocencia.*"

56. Como explican BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO: "[...] *la ilicitud del delito fiscal está determinada por el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del Estado mediante el pago de tributos que surge de la ley fiscal. En el delito fiscal ese determinado mandato de acción (deber) —cuya infracción da lugar a la defraudación— es decir, a la tipicidad de la conducta, no viene expresado en la ley penal. La conducta típica de infracción del deber presupone la existencia de un determinado hecho imponible que da lugar a un determinado obligado tributario al pago de un tributo. Ambas cuestiones, la relativa al sujeto activo al referente al objeto material del delito no se encuentran expresadas, como se dijo, en la Ley penal. Se trata, por tanto, de un tipo penal de características especiales, es decir, de una ley penal en blanco.*" BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., "Límites entre infracciones y delitos fiscales", en «Justicia y Derecho Tributario. Libro Homenaje al Profesor Julio Banacloche», Madrid, 2008, p.190. CHOCLAN MONTALVO lo expresa con mucha claridad cuando pone de manifiesto que: "En realidad lo que ocurre es que el delito fiscal es, en esencia, un delito de omisión —no pagar lo que se debe— y, en consecuencia, debe determinarse en primer término en qué consiste el deber, para lo cual debe acudir a la normativa extrapenal", CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación práctica del delito fiscal...", cit., p.39

deberán valorar los elementos probatorios aportados al proceso para acreditar o desmentir la realización del *hecho punible* sometido a su enjuiciamiento, sino que también deberán decidir acerca de la realización del *hecho imponible* subyacente y, lo que es más importante, de su conversión en una magnitud económica: la cuota tributaria⁵⁷.

Para desarrollar esta actividad jurisdiccional es obligado aplicar las normas reguladoras del impuesto eludido, y practicar en sede judicial una liquidación tributaria que constituya la referencia cuantitativa: (i) para determinar si se cumple o no el umbral económico establecido en los artículos 305.1 y 305 *bis* del Código Penal, (ii) para fijar el importe de la multa a imponer en caso de sentencia condenatoria, (iii) y, cuando proceda, para cuantificar el importe de la indemnización que, en concepto de responsabilidad civil, deberá satisfacer el condenado⁵⁸.

3.1.- La prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Con arreglo a lo dispuesto en la norma procesal, para decidir el régimen aplicable a una determinada cuestión prejudi-

57. Como explica PONT CLEMENTE: "Cuando el juez penal se enfrenta en la mayoría de ocasiones a un presunto delito contra la Hacienda Pública deber resolver, en primer lugar, el problema de la determinación de la cuota tributaria correspondiente al supuesto concreto. Creía en 1987 y sigo creyendo ahora que nos hallamos ante una cuestión prejudicial por razón de la materia, cuya resolución se encomienda al propio Juez, pero como una decisión distinta e independiente del enjuiciamiento criminal propiamente dicho." PONT CLEMENTE, J.F., "El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario", en «Quincena Fiscal Aranzadi», núm.11, 2011, p. 3.

58. En el informe de diciembre de 2006 emitido por el Observatorio del Delito Fiscal (creado mediante convenio suscrito por la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Secretaría de Estado de Hacienda) se llega a la conclusión de que (pag.13): "[...] sin perjuicio de los debates existentes, lo que es indudable es que todas las conductas que incluye el artículo 305 CP se insertan en el seno de una relación jurídico tributaria, en el sentido amplio del término. Consecuencia de lo anterior es que, tanto para determinar si se han producido tales comportamientos como para determinar el sujeto activo del delito o fijar la cuantía defraudada que sirve para delimitar si nos encontramos ante un delito fiscal o una infracción administrativa, se ha de acudir necesariamente a las normas extrapenales tributarias, tanto a las genéricas, como a las específicas del tributo de que se trate."

cial tributaria suscitada en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el juez deberá examinar su contenido y calificar si el asunto que se le plantea se encuentra *íntimamente ligado al hecho punible* (pues, en caso contrario, puede rechazar su resolución) para, seguidamente, constatar si el sentido de la decisión que pueda adoptarse respecto al mismo puede ser *determinante* para la culpabilidad o inocencia del imputado⁵⁹. Si la cuestión prejudicial tributaria cumple la primera condición, pero no cumple la segunda, se resolverá como parte integrante del objeto del proceso penal⁶⁰. Por el contrario, si la cuestión prejudicial tributaria reúne ambas condiciones, el juez penal debería suspender el procedimiento y emplazar a las partes para que, en un plazo no superior a dos meses, acudan al juez de lo contencioso-administrativo para resolver la controversia que en ella se deduce⁶¹.

Desde hace muchos años la práctica judicial española se ha decantado abrumadoramente por el carácter no devolutivo de las

59. A tal efecto, GIMENO SENDRA aporta un criterio particularmente aplicable al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública cuando señala que: "[...] *debieran ser objeto de tratamiento devolutivo y excluyente las acciones susceptibles de ser subsumidas en un concurso aparente de leyes, tanto penales, como civiles o administrativas, es decir, cuando una determinada acción recibe simultáneo reproche y de la misma naturaleza por el Derecho Penal y por el Civil o Administrativo, lo que acontece en todo aquellos casos, con respecto a los cuales el CP de 1995 procedió, de la noche a la mañana, a convertir en ilícitos penales lo que hasta la fecha eran meros ilícitos administrativos o incluso civiles.*", GIMENO SENDRA, V., "Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal", en el Prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., "La prejudicialidad administrativa en el proceso penal", Barcelona, 2004, p.27.

60. En este sentido resulta particularmente oportuna la indicación de BALLBE MALLOL cuando advierte que: "En realidad, pese al nombre, las cuestiones prejudiciales del artículo 3 LECrim no son propiamente anteriores al juicio por parte del órgano juzgador sino que son simultáneas. Resulta que en el análisis del juicio, el juez se encuentra con la necesidad de configurar parte de su razonamiento con elementos normativos provenientes de otras ramas del Derecho. En este sentido, las cuestiones no son propiamente prejudiciales. Además, su existencia no depende de la proposición de las partes o del mismo juez, sino que surge como cualquier elemento constitutivo del tipo penal." BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad administrativa en el proceso penal", Barcelona, 2004, p.173.

61. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 4 LECrim., si transcurrido dicho periodo la parte que ha planteado la cuestión prejudicial no acredita el inicio del correspondiente procedimiento judicial, el Secretario judicial, mediante diligencia, alzará la suspensión y continuará el proceso penal.

cuestiones prejudiciales que se suscitan en el proceso penal⁶². El modelo de preferencia penal se encuentra tan consolidado en nuestro ordenamiento jurídico que el recurso a las cuestiones prejudiciales devolutivas es prácticamente residual⁶³. Sin embargo, esta situación experimentó una cierta evolución a partir de la Sentencia del Tribunal Constitucional 30/1996, de 24 de febrero⁶⁴, donde se pone de manifiesto que, en determinados supuestos, la resolución de una cuestión prejudicial por parte del juez penal puede quebrantar el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, principalmente en su manifestación al derecho al juez ordinario predeterminado por la ley⁶⁵.

La principal consecuencia de esta doctrina ha sido un cierto resurgimiento de las cuestiones prejudiciales devolutivas, particularmente en aquellos procesos penales en los

62. Respecto al delito contra la Hacienda Pública, la doctrina del Tribunal Supremo viene perfectamente reflejada en la STS de 21 de Septiembre de 2002 cuando establece que: *"La determinación de la cuota defraudada como elemento del tipo delictivo prevenido en el artículo 305 del CP/1995 (antes 349 del CP/1973) constituye una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa tributaria que conforme a la regla general prevenida en el artículo 10.1 de la LOPJ debe resolver el propio órgano jurisdiccional penal. Este criterio se contiene asimismo en las sentencias de 24 de febrero de 1993, de 25 de febrero de 1998 y de 30 de octubre de 2001."*

63. Es doctrina consolidada del Tribunal Supremo que corresponde al juez penal determinar el importe de la cuota tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública, pues constituye un elemento objetivo del delito que debe ser fijado en el proceso penal, todo lo cual constituye una cuestión prejudicial que debe resolver el propio órgano jurisdiccional. Al respecto pueden verse, entre otras: STS 27.12.1990, STS 3.12.1991, STS 24.02.1993, STS 25.02.1998, STS 6.11.2000, STS 30.10.2001, STS 5.12.2002 y STS 3.04.2003.

64. La doctrina contenida en esta sentencia se confirma en la STC 50/1996, de 26 de marzo, STC 91/1996, de 27 de mayo, STC 102/1996, de 11 de junio, y en la STC 225/2000. Según BALLBE MALLOL: *"[...] no es exagerado afirmar que la STC 30/1996, de 26 de febrero, tiene la virtualidad de «resucitar un muerto» toda vez que la técnica de la prejudicialidad devolutiva había sido prácticamente abandonada por la mayoría de la doctrina procesal [...]"*, BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., *"La prejudicialidad..."*, cit. p. 206.

65. En particular, según el Alto Tribunal: *"[...] cuando el ordenamiento jurídico impone la necesidad de deferir el conocimiento de otro orden jurisdiccional a una cuestión prejudicial, máxime cuando el conocimiento de esta cuestión por el Tribunal competente pueda derivarse la limitación del derecho a la libertad, el apartamiento arbitrario de esta previsión legal del que resulte una contradicción entre dos resoluciones judiciales, de forma que unos mismos hechos existan y dejen de existir respectivamente en cada una de ellas, incurre en vulneración del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva, por cuanto la resolución judicial así adoptada no puede considerarse como una resolución fundada en Derecho y no arbitraria, contenidos esenciales del derecho fundamental reconocido en el artículo 24 CE."*

que, por el carácter imperfecto o incompleto del tipo penal aplicable, para su integración es necesario acudir al Derecho Administrativo⁶⁶, circunstancia que se cumple perfectamente en relación con el delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, por las especiales características de la *notitia criminis* de una defraudación tributaria, aunque un juez penal entendiera que una determinada cuestión prejudicial tributaria podría ser determinante de la culpabilidad o inocencia del imputado, en el modelo de preferencia penal difícilmente podría seguirse el cauce previsto en el artículo 4 LECrim pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 28 de la Ley 39/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), para admitir a trámite un recurso contencioso-administrativo es necesario acreditar el agotamiento previo de la vía administrativa; circunstancia que, en el presente caso, requiere: (i) que se dicte la correspondiente liquidación tributaria, (ii) que el contribuyente la impugne mediante la iniciación del correspondiente procedimiento revisor en vía administrativa, (iii) y que dicho procedimiento se resuelva mediante un fallo confirmatorio de la liquidación⁶⁷.

A favor de una reforma legislativa que permita la aplicación de un régimen de prejudicialidad devolutiva en el proceso penal

66. En palabras de BALLBE MALLOLL: "Se trata pues, no solo de una técnica de relación entre órdenes jurisdiccionales sino de un verdadero mandato constitucional de protección del ciudadano a través de la afirmación y extensión de la jurisdicción contencioso-administrativa." BALLBE MALLOLL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad...", cit., p.207.

67. Como acertadamente advierte RIBES RIBES: "[...] el artículo 180.1 LGT impone a la Administración tributaria la obligación de paralizar el procedimiento y pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, cuando estime que las infracciones tributarias pudieran ser constitutivas de delito contra la Hacienda Pública, imperativo éste que imposibilita el cumplimiento de lo dispuesto en el art.4 LECrim ya que todavía no existirá, normalmente, ni acto administrativo de liquidación ni por tanto litis pendiente o posibilidad de su establecimiento por parte de los Tribunales económico-administrativos." RIBES RIBES, A., "Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria", en «Tributación Práctica», núm.8, Madrid, 2007, p.56.

por delito contra la Hacienda Pública se pronuncian quienes consideran que la actual complejidad de la normativa tributaria exige del juez de lo penal un razonamiento jurídico que supera los límites del normal ejercicio del *ius puniendi* del Estado⁶⁸. Además, dichos autores ponen de manifiesto que, si la determinación judicial de la deuda que resulta de la realización del hecho imponible se realiza en sede contencioso-administrativa, se evitará que unos mismos hechos puedan fundamentar resoluciones distintas (la penal prejudicial y la tributaria definitiva) acerca del importe de la cuota defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública⁶⁹.

Ante tales argumentos suele objetarse que aplicar con carácter general un régimen de prejudicialidad devolutiva supondría volver a la situación semejante al modelo de preferencia administrativa absoluta (primera etapa), cuyo evidente fracaso en la persecución del delito contra la Hacienda Pública aconsejó priorizar la represión penal a la liquidación tributaria, al tiempo que abriría las puertas a la utilización de este tipo de cuestiones para dilatar aún más la causa penal hasta convertir la sanción privativa de libertad en una posibilidad remota y, en todo caso, dependiente de la firmeza del acto administrativo de liquidación⁷⁰.

68. Según BALLBE MALLOL: "La lógica del precepto es clara: si hay que decidir cuestiones tan importantes y trascendentes que determinen la culpabilidad o inocencia (existencia o inexistencia de delito), el juicio debe ser técnicamente perfecto y por ello la jurisdicción competente tiene que ser la que corresponda al tipo de asunto que haya que decidir y no el propio juez penal." BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad...", cit. 181.

69. Como dice BALLBE MALLOL, recogiendo respecto a esta cuestión la posición de MARTI DEL MORAL: "La prejudicialidad devolutiva impide que la sentencia penal que conoce de la prejudicialidad sea contradictoria con la sentencia contencioso-administrativa, procurando bien que la sentencia penal no se dicte, bien que se someta a aquella. De esta forma, la posibilidad de contradicción entre las resoluciones de los distintos órdenes jurisdiccionales disminuye considerablemente." BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad...", cit. p.190.

70. Según APARICIO PEREZ: "[...] la solución no se encuentra en el permanente «auxilio jurisdiccional» por vía de cuestiones que una jueces le planteen a otros. Esto sería colocar al delito fiscal en la vía muerta de la interminable sucesión de procedimientos y recursos. La solución está en que el Juez penal sea capaz por sí mismo de resolver con conocimiento de causa sin necesidad de plantear primero cuestiones prejudiciales

A estas consideraciones puede añadirse un argumento adicional que tiene que ver con la extensión y naturaleza de la jurisdicción contencioso-administrativa. Si, como veremos más adelante, las cuestiones tributarias acerca de la forma del acto administrativo de liquidación tributaria (y del procedimiento seguido por la Administración para dictarlo) no tienen relevancia a efectos de determinar la trascendencia penal de una determinada defraudación tributaria, no tiene demasiado sentido pedirle a un juez de lo contencioso-administrativo que, con carácter prejudicial, se pronuncie acerca de la procedencia o improcedencia del importe de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos pero sin entrar a revisar el resto de elementos que determinan la adecuación a derecho del acto administrativo en la que dicha liquidación se contiene⁷¹.

En esta situación de doble jurisdicción, que se produce cuando en la regulación de una determinada institución intervienen normas de Derecho Penal y normas de Derecho Administrativo, las alternativas procesales consideradas hasta el momento para resolver la posible concurrencia entre procedimientos jurisdiccionales relacionados entre sí han sido dos: (i) dar preferencia absoluta al pronunciamiento penal, en cuyo caso se acude a la figura de la litispendencia⁷²; (ii) o bien, dar preferencia al

devolutivas.” APARICIO PEREZ J., “El delito fiscal a través de la jurisprudencia”, Pamplona, 1997, p.219.

71. Sin embargo, como señala GIMENO SENDRA: “Si el proceso civil o administrativo transcurriera en paralelo al proceso penal, debe la parte interesada provocar su suspensión al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim. Tratándose de la falta de jurisdicción para el conocimiento de la cuestión prejudicial, su ausencia puede ser denunciada por la parte interesada en cualquier estado del procedimiento, pues la ausencia de Jurisdicción o de competencia del Juez de Instrucción, de lo Penal o de la Audiencia provincial produciría un acto nulo por exceso de jurisdicción (art.238.1 LOPJ).” GIMENO SENDRA, V., “Cuestiones prejudiciales devolutivas...”, cit., p.31.

72. RUIZ GARCIA expresa claramente esta posición cuando indica que: “La técnica más adecuada para evitar la presencia de resoluciones contradictorias es la paralización del procedimiento inspector hasta que finalice el proceso penal y la consiguiente vinculación de la Administración tributaria al planteamiento fáctico de la resolución que ponga fin al proceso penal.” RUIZ GARCIA, J.R., “La relación...”, cit., p. 19.

pronunciamiento del juez contencioso, en cuyo caso se acude a la prejudicialidad devolutiva⁷³.

Sin embargo, respecto al delito contra la Hacienda Pública, ninguna de las dos resulta plenamente satisfactoria pues, la primera produce importantes contradicciones entre las propias normas y principios generales del Derecho tributario, mientras que la segunda convertiría a la sanción penal en subsidiaria de la liquidación administrativa. Por ello, a nuestro modo de ver, la solución técnica que, respetando las reglas del proceso penal y de los procedimientos tributarios, resultaría más eficaz es la que, en un modelo de preferencia penal limitada al procedimiento sancionador tributario (*non bis in idem* en sentido material), resuelva cualquier cuestión prejudicial que se suscite en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública mediante un régimen de prejudicialidad no devolutiva (principio de economía procesal), pero sin que el inicio del proceso penal impida a la Administración liquidar la deuda tributaria y al contribuyente impugnar dicho acto resolutorio, primero, en la vía económico-administrativa y, posteriormente, ante la jurisdicción contencioso-administrativa⁷⁴.

73. Por el contrario CHOCLAN MONTALVO opina que es necesario: "[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida." CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación...", cit., p.451.

74. En este sentido, coincidimos con CASADO OLLERO cuando considera que conviene tener como referencia la argumentación recogida en la Sentencia 659/2004, de la Audiencia Provincial de Madrid, de 29 de junio, cuando en su fundamento jurídico Segundo considera que: "La suspensión del procedimiento administrativo en expectativas de la incoación de otro penal, no puede basarse en meros indicios derivados del primero, so pena de fomentar la desidia de la Administración tributaria, que pudiera sentir la tentación de precipitar la dación del tanto de culpa, lo que produciría, para los órganos inspectores, un doble beneficio: cerrar el caso investigado y permitir que la liquidación se cerrara por el propio órgano

Dicho de otro modo, habida cuenta de que, aunque estén relacionados, el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y del proceso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria son distintos, para resolver un problema que lleva prácticamente cuarenta años generando debates (y no pocos costes), bastaría con instrumentar un modelo de relación entre jurisdicciones en el que, por una parte, se admita la concurrencia de procedimientos jurisdiccionales sin interferencias (estanqueidad) y, por otra, se regulen los efectos de la resolución del proceso contencioso-administrativo sobre el proceso penal.

De este modo, cada juez podría resolver acerca de la cuestión que se le plantea sin que la actuación de uno impida la actuación del otro. Es decir, como veremos más adelante, no se trata tanto de decidir cuál de los dos jueces debe prevalecer, como de establecer los efectos jurídicos que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, pueda producir la sentencia del juez de lo contencioso sobre el proceso penal que se encuentre en trámite o, en su caso, sobre la sentencia penal que le pone fin.

Por el momento, el legislador tributario parece que ha tomado la dirección contraria pues, durante la vigencia de los modelos de preferencia penal (segunda y tercera etapa), el efecto suspensivo, que la presentación de la denuncia producía sobre la potestad de la Administración de liquidar la cuota tributaria, de *facto*, dificultaba enormemente la posibilidad de que pudiera plantearse una cuestión prejudicial devolutiva en un proceso

judicial penal, bajo la presión que entraña la amenaza de la imposición de una pena y sin posibilidad de control especializado; asumiendo aquél, acriticamente el informe de la Agencia Tributaria introducido en el proceso penal como (pseudo) pericial. Esta conclusión es constitucionalmente inadmisibles porque supondría una omisión del procedimiento debido en materia tributaria (al sustituirse el de liquidación administrativa por la instrucción judicial penal), una preterición del juez natural (contencioso-administrativo) y una merma de las garantías de defensa del acusado.” CASADO OLLERO, G. “Ganancias patrimoniales no justificadas.”, cit., p.299.

penal por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, esta situación dio un vuelco inesperado como consecuencia de la norma introducida en el artículo 305.5 del Código Penal por la Ley orgánica 7/2102, que abrió el camino para que la Administración tributaria pudiera practicar la liquidación de la cuota tributaria defraudada con independencia de la posterior apertura de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta novedosa alternativa adoptada por el legislador penal, indirectamente permite también la aplicación del régimen de prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pues, habiéndose dictado el acto administrativo de liquidación, paralelamente al desarrollo del proceso penal para determinar si los hechos descubiertos merecen o no ser sancionados con pena privativa de libertad, el contribuyente puede iniciar la vía impugnatoria contra el importe de la cuota fijado por la Administración tributaria de manera que un juez de lo contencioso-administrativo tenga acceso a revisar si se ajusta o no a derecho mientras se sustancia la causa penal.

Sin embargo, con la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, esta posibilidad quedó definitivamente abortada. El legislador tributario, apartándose de las referencias que ofrece el Derecho comparado⁷⁵, inexplicablemente desvirtúa el sentido último del modelo de concurrencia introducido por el legislador penal, y no solo introduce una nueva categoría de acto administrativo -la liquidación vinculada a delito-, al que atribuye efectos declarativos y ejecutivos, pero sin permitir su impugnación por el cauce procedimental correspondiente (*solve et not repete*), sino que, además, modifica las normas procesales cuyo mantenimiento permitiría la concurrencia de un

75. A mayor abundamiento, entre otros, puede verse: CORDERO GONZALEZ, EM., “*El delito fiscal en el ordenamiento alemán*”, en «Crónica Tributaria», núm. 123, 2007.

proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con un proceso contencioso-administrativo.

Esta decisión, que no parece que sea fruto de un error de sistemática o de una deficiente técnica legislativa, a nuestro modo de ver, responde al indisimulado interés de reforzar la posición procesal de la Administración tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, eliminando toda posibilidad de que un juez de lo contencioso determine de forma indubitada si la liquidación que sirve de fundamento a la acusación se ajusta o no a lo dispuesto en la normativa tributaria. Para lograr este efecto de estanqueidad del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, de dudosa constitucionalidad, la norma tributaria se esfuerza en cerrar cualquier posibilidad de impugnación de los actos dictados por la Administración tributaria para, de este modo, hacer procedimentalmente imposible la prejudicialidad devolutiva.

Esta y no otra es la razón por la que, en aquellos casos en los que, para presentar la denuncia se siga la vía del artículo 253 LGT, el artículo 254 LGT se encarga de indicar que dicha liquidación vinculada a delito no es susceptible de impugnación en la vía económico-administrativa. Al propio tiempo, mediante lo dispuesto en la disposición adicional final primera de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, se introduce una disposición adicional décima a la Ley 29/1989 (LJCA), en virtud de la cual se excluye expresamente el conocimiento de dichas liquidaciones de la competencia del juez de lo contencioso.

Para completar el esquema de cierre procedimental, mediante lo dispuesto en la disposición adicional primera de la misma ley tributaria, se introduce un nuevo Título X bis en la LECrim (art. 621 bis y 621 ter) para incluir en el ámbito de competencias del juez penal el conocimiento de las cuestiones relativas a

las solicitudes de suspensión del procedimiento de recaudación iniciado para el cobro de la deuda tributaria incluida en una liquidación vinculada a delito. El resultado de tan significativo esfuerzo legislativo es que, sin alterar directamente el contenido de la regla del artículo 4 LECrim, indirectamente, el legislador tributario, al excluir de la competencia de la jurisdicción contenciosa la revisión de las liquidaciones vinculadas a delito, expresamente impide el planteamiento de una cuestión prejudicial devolutiva en el curso de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Este efecto cierre también se produce cuando para presentar la denuncia la Administración tributaria siga el cauce previsto en el artículo 251 LGT, pues no deja de ser una reproducción del modelo establecido en el artículo 180.1 LGT 2003, en cuyo caso las posibilidades de aplicar el régimen de prejudicialidad previsto en el artículo 4 LECrim todavía son más limitadas si cabe, habida cuenta de que no se llega a practicar la liquidación administrativa de la deuda tributaria presuntamente defraudada. En estos casos, para aplicar el régimen de la prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, sería necesario que el juez penal que apreciara la cuestión suspendiera el procedimiento en la fase en la que se encontrara y, al propio tiempo, alzase la suspensión del procedimiento administrativo producida como consecuencia de la presentación de la denuncia o querella⁷⁶ para que, seguidamente, la Administración tributaria ultimara la comprobación de la situación

76. Según lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT desde el momento en que la Administración remita al Ministerio Fiscal un expediente administrativo en el que se existan indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, o directamente pase el tanto de culpa de la defraudación presuntamente delictiva a la jurisdicción penal: "[...] *se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal*", añadiendo, en el último inciso del párrafo tercero, que: "[...] *las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes.*"

del contribuyente y dictará la correspondiente liquidación que, una vez confirmada en la vía económico-administrativa, constituiría el objeto de un recurso contencioso-administrativo a interponer por el imputado en la causa penal; y todo ello en el plazo de dos meses.

La secuencia procedimental expuesta pone de manifiesto por sí misma que, desde la perspectiva procesal, la actual configuración de cauce formal por el que se materializa la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública resulta difícilmente acomodable a las exigencias formales del régimen general de prejudicialidad devolutiva⁷⁷ pues, salvo los supuestos excepcionales en los que la denuncia se presente una vez finalizado el procedimiento inspector⁷⁸, el efecto suspensivo derivado de la litispendencia penal constituye un obstáculo insalvable para que un juzgado de lo contencioso-administrativo se pronuncie acerca de la liquidación tributaria antes de que el juez penal decida si el comportamiento del obligado tributario debe ser objeto de sanción privativa de libertad⁷⁹.

77. Así lo advierte también RUIZ GARCIA para quien: *"En los casos de delito contra la Hacienda Pública, esa posibilidad únicamente podría tener sentido en el supuesto, que hay que reputar excepcional, previsto en el apartado tercero del artículo 32.2 RS, es decir cuando en el momento de pasar el tanto de culpa al órgano judicial ya se ha dictado el acto de liquidación"*. Por ello concluye señalando que: *"Puede, en consecuencia, sostenerse que existe contradicción entre lo dispuesto en el artículo 4 LECrim y la regulación adoptada en el artículo 180.1 LGT. [...] la solución debería ser establecida por una norma específica que, inspirada en los principios fundamentales que regulan la institución de la cuestión prejudicial, abordara de forma directa las peculiaridades que se suscitan en el supuesto concreto"*, RUIZ GARCIA, J.R., *"La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública"*, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011, p.26.

78. Aunque no sea la práctica habitual, en el artículo 32.2 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del Procedimiento Sancionador Tributario (en adelante RST), modificado por el RD 1804/2008, de 13 de noviembre, por el que se desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Prevención del Fraude Fiscal, se contempla la posibilidad de que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presente una vez ultimado un procedimiento inspector y dictado el correspondiente acto de liquidación de la cuota tributaria resultante de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

79. Particularmente acertado nos parece el razonamiento de PONT CLEMENTE cuando señala que: *"Si se aplicaran las reglas generales al delito contra la Hacienda Pública, el juez decidiría muy corrientemente que la cuestión tributaria fuera devolutiva. Sin embargo, la ley ordena al juez penal que resuelva él mismo y no solo a efectos de su jurisdicción, sino también a los de la contencioso-administrativa,*

En definitiva, la regulación contenida en el Título VI LGT, al impedir deliberadamente el planteamiento de una cuestión prejudicial devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no solo pensamos que contraviene y restringe el régimen jurídico establecido en el artículo 305.5 del Código Penal, sino que resulta directamente incompatible con el derecho fundamental al juez natural que, en relación a los actos dictados por la Administración tributaria, es la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 9.4 LOPJ).

Sin embargo, tal como hemos expuesto en el apartado dedicado a la litispendencia, existen situaciones que, sin ser habituales, permiten el inicio del proceso penal después de haberse dictado el acto de liquidación administrativa de la cuota tributaria. Nos referimos fundamentalmente a todos aquellos supuestos en los que la denuncia se presenta una vez terminado el procedimiento inspector, ya sea durante la tramitación de un procedimiento sancionador tributario, o incluso una vez impuesta la correspondiente sanción tributaria. También puede producirse este efecto en caso de desdoblamiento del procedimiento inspector como consecuencia de la formalización de una liquidación vinculada a delito junto con una liquidación tributaria por los elementos en los que no se aprecie dolo (art. 253.3 LGT).

En todos estos casos, ignorados por el legislador tributario, la existencia de una liquidación tributaria permite la interposición de una reclamación económico-administrativa y poste-

dado que en caso de condena la liquidación deviene firme y en caso de sobreseimiento o absolución queda sujeta a los hechos declarados probados. Contra el principio general de la ley ritual, la decisión extrapenal tomada por el Juez en el seno de un proceso penal pasa en autoridad de cosa juzgada. Esta circunstancia es verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento, dado que comporta la preterición del juez natural (contencioso-administrativo) a favor del penal y que ha hecho nacer, consiguientemente, una jurisprudencia tributaria de las salas del penal, sin ningún elemento de unidad con la verdadera jurisprudencia tributaria, con resultados algo pintorescos y preocupantes.” PONT CLEMENTE. J.F., op. cit. p.4.

riormente la presentación de una demanda ante el juez de lo contencioso-administrativo, en cuyo caso habrán desaparecido los problemas de índole formal que impiden la aplicación del artículo 4 LECrim.

3.2.- La prejudicialidad tributaria en la calificación penal de la conducta delictiva

Una vez efectuada esta primera valoración acerca de las modalidades de tramitación de una cuestión prejudicial, a continuación, pasamos a desarrollar las consecuencias de la prejudicialidad tributaria -en su especialidad no devolutiva- en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, diferenciando su incidencia en función del ámbito material en el que se produce el pronunciamiento prejudicial del juez penal.

Desde una perspectiva estrictamente procedimental, iniciado un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, las cuestiones prejudiciales tributarias pueden suscitarse en cualquiera de sus fases⁸⁰ -ya sea durante la instrucción, ya sea durante el juicio oral-, pues la definición de una condición objetiva de punibilidad directamente vinculada con el importe de la cuota tributaria defraudada determina que tanto el juez instructor como el juez sentenciador, para adoptar las resoluciones que les competen, deban tener en consideración lo dispuesto en las normas de liquidación del tributo cuya presunta elusión justifica el ejercicio de la acción penal.

80. Así lo advierte también BALLBE MALLOL para quien, si bien en principio, en un procedimiento penal ordinario no parece que dichas cuestiones puedan suscitarse en la fase de instrucción, en el procedimiento penal abreviado, habida cuenta que la causa pasa al tribunal sentenciador una vez efectuado el escrito de acusación: "[...] *si se impide la formulación de la cuestión prejudicial en la fase de instrucción puede suceder que el acusado se vea sometido a un procedimiento innecesario con los perjuicios que ello comporta sin haber podido esgrimir esa causa prejudicial para evitar el procesamiento penal.*", BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad ...", cit., p.184.

a) *La prejudicialidad tributaria en la fase de instrucción*

Desde la perspectiva procesal, la cuantía establecida en los artículos 305.1 y 305 *bis* 1.a) del Código Penal para atribuir relevancia criminal a una defraudación tributaria, constituye un elemento objetivo para decidir la competencia del órgano (administrativo o judicial) titular de la potestad para imponer la sanción (tributaria o penal) que el ordenamiento jurídico establece en función de la gravedad del incumplimiento tributario descubierto. Sin embargo, aún tratándose de un elemento objetivo, el importe de la cuota defraudada no es propiamente un hecho, sino el resultado de un razonamiento jurídico, a menudo muy complejo, en virtud del cual se atribuye un valor económico a determinados acontecimientos descritos por la norma tributaria como reveladores de la capacidad contributiva de una persona o entidad⁸¹.

Por ello, en la fase inicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, y aunque solo sea a efectos de decidir si admite a trámite la denuncia presentada por la Administración (art. 269 LECrim) o la querella presentada por el Ministerio Fiscal (art. 313 LECrim), el juez instructor debe comprobar que, por parte del órgano denunciante o del querellante, se atribuye al denunciado la elusión de una cuota tributaria (o la indebida percepción de una devolución tributaria) por importe

81. Coincidimos plenamente con PONT CLEMENTE cuando advierte que: "Un error frecuente en la materia que nos ocupa es el de considerar que la resolución sobre la cuestión prejudicial tributaria como íntegramente comprendida en el capítulo de hechos probados. Éste es un espejismo falso y peligroso. Falso, porque la apreciación de si existe o no obligación tributaria y su cuantificación es perfectamente subsumible en la *quaestio iuris* como también lo es la decisión sobre la calificación de ciertos hechos, actos o negocios, dado que la calificación es una operación jurídica. Los hechos se circunscriben al actuar humano y sobre ellos el juez ha de afirmar su veracidad procesal o negarla. La valoración jurídica de los hechos o el juicio sobre sus consecuencias tributarias forman parte del discurso intelectual del juez en el ejercicio de su oficio. Peligroso, por lo que la discusión no es baladí, dado que la segunda instancia penal no puede alterar el capítulo de hechos probados de la primera, capítulo artificioamente pleno de temas totalmente inmersos en la *quaestio iuris* y ajenos a la *quaestio facti*." PONT CLEMENTE, F.J., *op. cit.* p.6.

superior a de 120.000 euros. Más aún, considerando que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 LECrim, la competencia jurisdiccional para conocer de un determinado delito depende de la penalidad que tenga señalada, la determinación de dicho importe puede llegar a constituir el elemento principal para atribuir su conocimiento a un juzgado de lo penal o a la Audiencia Provincial⁸².

Luego, salvo en aquellos casos en los que por el Ministerio Fiscal se justifiquen adecuadamente las razones por las que no puede cuantificarse la deuda tributaria defraudada en el momento de presentar la querella, el juez instructor podría rechazar iniciar diligencias judiciales contra un contribuyente sin conocer, al menos indiciariamente, el importe de la obligación de pago cuya elusión constituye el presupuesto del delito que se le imputa⁸³.

Planteada la cuestión en estos términos, cuando la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública surge como consecuencia de la comprobación administrativa de la situación tributaria de un determinado contribuyente, la cuantificación (o liquidación en sentido económico) de la cuota tributaria defraudada debe efectuarla la Administración, pues constituye uno de los

82. Con arreglo a lo establecido en el artículo 757 LECrim cuando el delito que motiva el ejercicio de la acción penal tenga señalada una pena privativa de libertad no superior a nueve años, se seguirá el procedimiento penal abreviado. Por consiguiente, respecto al delito contra la Hacienda Pública, independientemente de cuál sea el importe de la cuota defraudada, la instrucción del sumario corresponderá a un juez de lo penal. Sin embargo, considerando que, tras la aprobación de la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, la defraudación de importe superior a 600.000 euros lleva aparejada una pena de entre dos a seis años, el juez instructor deberá decidir si, en caso de apertura del juicio oral, remite los autos al juez de lo penal o a la Audiencia Provincial. En el primer caso, la cuota tributaria que se considera defraudada será superior a 120.000 euros, pero inferior a 600.000 euros. En el segundo, la cuota tributaria que se considera defraudada será superior a 600.000 euros.

83. En la Sentencia de 10 de octubre de 2001 el Tribunal Supremo indica que: "*Sin una liquidación al menos provisional, sería jurídicamente imposible que el juez que recibe la denuncia de la evasión tributaria pueda llegar a pronunciarse sobre los extremos que establecen los arts. 269 y 313 LECrim así como informar al imputado en la forma prevista en el art. 118 de la misma ley.*"

elementos que justifican la decisión de presentar de la denuncia y la suspensión del procedimiento inspector⁸⁴. Sin embargo, en aquellos casos en los que la Administración advierta la existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública en unos hechos puestos de manifiesto al margen de un procedimiento de inspección y los ponga en conocimiento del Ministerio Fiscal sin efectuar la correspondiente comprobación del hecho imponible, el importe de la cuota tributaria defraudada deberá establecerse con fundamento en los elementos de prueba obtenidos mediante las diligencias de investigación normalmente desarrolladas por la policía judicial (art.282 LECrim) con el auxilio de funcionarios de la Administración tributaria⁸⁵.

Por consiguiente, salvo en aquellos casos excepcionales en los que, por las circunstancias de la defraudación, sea necesario requerir la práctica de diligencias judiciales sin disponer de los elementos de prueba para cuantificar provisionalmente la deuda presuntamente defraudada, el importe de la cuota tributaria quedará fijado de modo preliminar en la querrella sin que, en principio, deba ser objeto de revisión crítica por parte del juez instructor en el momento de la admisión a trámite.

84. Así lo viene entendiendo la Fiscalía General del Estado que desde su informe de 22 de mayo de 1995 (punto quinto) considera que: "[...] la decisión de la Administración tributaria de remitir un expediente al Fiscal o Autoridad judicial por considerar que las acciones u omisiones detectadas fruto de su actividad inspectora pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código Penal no puede ser concebida como una actividad puramente mecánica en la que el órgano administrativo ha de limitarse a constatar si el importe de la cuota defraudada que arroja la actividad inspectora rebasa o no la cuantía legalmente establecida. El delito fiscal no es sin una infracción tributaria por importe superior a 5.000.000 pts. La Administración tributaria tiene la obligación de dilucidar previamente en sede administrativa si la conducta es o no susceptible de dar lugar a responsabilidad penal, realizando una valoración completa de los hechos y comparándolos con el tipo penal, y no solo en su vertiente objetiva, sino también la culpabilística."

85. Con arreglo a lo dispuesto en punto 6 del artículo 103.Dos de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre (en la redacción dada por la disposición adicional 56ª de la Ley 66/1997, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social: "Especialmente corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria el auxilio a los Juzgado y Tribunales de Justicia y al Ministerio Fiscal en la investigación, enjuiciamiento y represión de delitos públicos. A este fin la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecerá los medios humanos y materiales especializados en el ejercicio de dicha función de auxilio."

Una vez concluidas las diligencias judiciales, para decidir la imputación del hecho punible que la Administración o el Ministerio Fiscal atribuyen a un determinado contribuyente, será necesario que el juez instructor tome consciencia de la trascendencia económica del incumplimiento tributario que subyace en la querella, y para ello deberá examinar el contenido del expediente administrativo que debe acompañar a la denuncia administrativa por delito contra la Hacienda Pública⁸⁶ o, en su caso, el resultado de las diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal.

En este caso, si el contribuyente imputado se opone a la cuantificación de la deuda tributaria realizada por el Ministerio Fiscal, y siempre que aporte algún indicio de prueba (p.e. un dictamen) que permita entender que la cuantía de la defraudación que se le atribuye no supera la cuantía establecida en el artículo 305.1 del Código Penal⁸⁷, podría suscitarse una cuestión prejudicial acerca del importe de la cuota resultante del hecho imponible efectivamente realizado (o no), que deberá ser resuelta por el juez instructor en el momento de decidir si ordena la apertura de la fase de juicio oral o acuerda el sobreseimiento de la causa.

Por otra parte, si la cuota defraudada que figura en la querella excede de 600.000 euros, la defensa del contribuyente también podría oponerse a dicha cuantificación, pues las consecuencias jurídicas derivadas de la superación del nuevo límite estableci-

86. Según lo dispuesto en el artículo 32.2 del RD 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento General del régimen sancionador tributario (RST), se establece que: "[...] *el órgano, equipo o unidad, remitirá las actuaciones practicadas con las diligencias en las que consten los hechos y circunstancias que, a su juicio, determinan la posible responsabilidad penal, y un informe preceptivo sobre la presunta concurrencia en los hechos de los elementos constitutivos del delito* [...]"

87. Supongamos que, por la defensa, se aportan facturas de gasto no consideradas por la Inspección que de ser aceptadas como reales minorarían significativamente la base imponible en impuestos directos (IRPF o IS), o directamente la cuota a ingresar en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

do en el artículo 305 bis 1.a) del Código Penal, no sólo afectan a la penalidad del delito, sino al cómputo del plazo de prescripción⁸⁸, a la competencia del órgano judicial encargado de dictar el pronunciamiento definitivo y al órgano judicial competente para resolver los posibles recursos que pudieran interponerse contra una eventual sentencia condenatoria⁸⁹.

De producirse una situación como la descrita, y habida cuenta de que en la fase instructora del proceso penal no se decide acerca de la culpabilidad o inocencia del imputado sino únicamente acerca de la verosimilitud de los hechos denunciados, entendemos que la controversia acerca del importe de la cuota defraudada constituye siempre una cuestión prejudicial no devolutiva, en virtud de la cual el juez aplicará las normas reguladoras del tributo presuntamente eludido y resolverá prejudicialmente acerca de si el importe de la cuota defraudada excede o no de las cuantías indicadas en los artículos 305.1 y 305 bis 1.a) del Código Penal.

Si el juez instructor considera que el contribuyente investigado no ha aportado elementos de prueba que desvirtúen los presupuestos fácticos desarrollados en la querella, el proceso penal continuará con su tramitación, en cuyo caso en el auto de apertura del juicio oral determinará si el enjuiciamiento corresponde a un juzgado de lo penal (cuando la cuota defraudada prejudicialmente establecida resulte superior a 120.000 pero inferior a 600.000 euros) o a la Audiencia Provincial, cuando aprecie

88. Según lo dispuesto en el artículo 131 CP en la redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010, los delitos que tienen señalada una pena de prisión de hasta 5 años prescriben a los cinco años. Por el contrario, los delitos que tienen señalada una pena de prisión superior a 5 años, pero inferior a diez años, prescriben a los diez años.

89. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 803 LECrim, de los recursos de apelación contra las sentencias del juzgado de lo penal conoce la Audiencia Provincial. Sin embargo, contra la sentencia dictada en primera instancia por la Audiencia Provincial únicamente cabe interponer recurso de casación ante el Tribunal Supremo (art.847 LECrim).

prejudicialmente que el importe de la defraudación supera los 600.000 euros. Por el contrario, si considera que la Administración no ha acreditado suficientemente que el importe de la cuota defraudada resulta superior al umbral económico determinante de relevancia penal dictará una resolución de archivo, en cuyo caso se reanudarán las actuaciones administrativas suspendidas (art.257.1.c) LGT).

En los dos primeros casos, la decisión prejudicial del juez instructor no es definitiva, pues únicamente se adopta a los efectos de decidir la continuación del proceso penal y, en su caso, el órgano competente para proceder al enjuiciamiento definitivo de la defraudación denunciada, de modo que el debate acerca del importe de la cuota tributaria podrá reproducirse ante el juez sentenciador, ya sea un juez de lo penal, ya sea la Audiencia Provincial. Sin embargo, en el segundo caso, cuando el juez instructor dicta una resolución de sobreseimiento libre por insuficiencia de cuota defraudada, como veremos más adelante, dicho pronunciamiento prejudicial producirá efectos de cosa juzgada y, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 251.3 y 257.1.c) LGT, vinculará a la Administración tributaria.

b) La prejudicialidad en la fase de juicio oral

En la fase de juicio oral corresponde a la acusación acreditar que la deuda tributaria defraudada supera el límite cuantitativo establecido en Código Penal y, para ello, se servirá fundamentalmente del informe evacuado por los órganos de la Inspección de los Tributos responsables de la comprobación de la situación tributaria del imputado por un delito contra la Hacienda Pública en el que se recogerán: (i) en primer lugar, los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso del procedimiento inspector o, en su caso, durante la fase de instrucción del proceso; (ii) en segundo lugar, las normas

jurídicas de las que surge la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye el presupuesto objetivo del delito; (iii) en tercer lugar, los cálculos realizados para cuantificar la deuda tributaria que el acusado debió ingresar dentro del plazo legalmente establecido, o la devolución tributaria indebidamente percibida; (iv) y, finalmente, el carácter doloso del supuesto incumplimiento cometido, referido a la totalidad o parte de la deuda tributaria exigible al contribuyente o contribuyentes contra quienes se dirige la acción penal.

Todos y cada uno de los elementos determinantes de la deuda tributaria subyacente en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública pueden ser discutidos por la defensa, pues si consigue convencer al juez o tribunal de que el acusado no ha realizado el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento determina el nacimiento de la responsabilidad penal -o de que el importe de la cuota defraudada no supera los 120.000 euros- obtendrá una sentencia absolutoria. Por consiguiente, y sin perjuicio del debate procesal acerca del elemento subjetivo (dolo) o de los aspectos relativos a la prescripción de la acción penal, lo habitual en el juicio por delito contra la Hacienda Pública será que se produzca una controversia técnica acerca de la adecuación a derecho de la cuota tributaria que la Administración y el Ministerio Fiscal afirman que ha sido objeto de defraudación, pues si no hay deuda no hay delito, como tampoco lo habrá si la cuota tributaria en la que concurren los elementos propios de la defraudación no excede del importe establecido en el Código Penal.

Además, en aquellos casos en los que la cuota tributaria cuya defraudación se atribuye al contribuyente imputado por delito contra la Hacienda Pública supere los 600.000 euros, al amparo de lo dispuesto en el artículo 786.2 LECrim, la defensa podría

presentar una cuestión de competencia⁹⁰ para que, con carácter previo a la práctica de la prueba propiamente dicha, la Audiencia Provincial determine prejudicialmente si efectivamente el importe de la cuota supera o no dicho umbral cuantitativo, pues en caso contrario debería abstenerse de continuar con el procedimiento y remitir nuevamente los autos al juez instructor para que, en su caso, los dirija al juzgado de lo penal competente (art.25 LECrim). Hasta que dicha cuestión de competencia, en la que necesariamente se incluye un pronunciamiento prejudicial sobre la cuota tributaria defraudada, no sea resuelta, el proceso penal quedará en suspenso (art.24 LECrim).

Si esto es así, a nadie se le oculta la trascendencia del pronunciamiento prejudicial acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria de la que debe responder el contribuyente imputado en un proceso por delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, resulta mucho más complejo discernir cuales de las posibles cuestiones tributarias se encuentran íntimamente ligadas al hecho punible y, de entre ellas, cuales son las que resultan determinantes de la culpabilidad o inocencia del acusado⁹¹.

Una primera aproximación en la búsqueda del criterio a seguir para decidir el régimen aplicable a las cuestiones prejudiciales tributarias que se plantean en el juicio penal por delito contra la Hacienda Pública sería diferenciar su tratamiento procesal según cuál sea su naturaleza jurídica y, para ello, podrían esta-

90. Como explica GIMENO SENDRA: "En el procedimiento común por delitos graves, la declinatoria se propondrá como artículo de previo pronunciamiento (art.45 y 666.1º LECrim) y, en el procedimiento abreviado, se propondrá en los escritos de acusación y defensa, resolviéndose sobre ella en el comienzo de las sesiones del juicio oral." GIMENO SENDRA, V., "Manual de Derecho Procesal Penal", cit., p.99

91. A tal efecto, para BALLBE MALLOL la devolutividad de la cuestión prejudicial administrativa en el proceso penal debe cumplir con dos requisitos: que sea determinante de la culpabilidad o inocencia, y que sea efectivamente cuestionable o, lo que es lo mismo, que pueda ser efectivamente resuelta por los órganos administrativos dentro del plazo al efecto establecido. BALLBE MALLOL, y PADROS REIG, C., "La prejudicialidad...", cit., p.189.

blecerse tres categorías: (i) las de carácter formal; (ii) las relacionadas con el hecho imponible; (iii) y las relacionadas con la cuota tributaria.

Las cuestiones tributarias que puedan suscitarse en el proceso penal acerca de la observancia por la Administración de las normas reguladoras del ejercicio de sus potestades de comprobación o de liquidación no deberían ser objeto de enjuiciamiento en sede penal, pues no se trata de aspectos íntimamente ligados al hecho punible, ni menos aún de cuestiones de las que dependa en sentido del fallo que pueda dictarse. Es decir, en aquellos casos en los que la denuncia se presenta una vez desarrollado un procedimiento inspector (o incluso una vez dictada la correspondiente liquidación tributaria), las eventuales irregularidades formales que pueda invocar la defensa son aspectos de legalidad tributaria «separables» del juicio penal que, como no podría ser de otra manera, no tiene carácter revisor de la actuación administrativa, sino que tiene por objeto valorar el comportamiento del obligado tributario. Por consiguiente, en este caso ni siquiera se tratará de una cuestión prejudicial.

Por ello, siendo suficiente la aplicación de la norma procesal, no deja de resultar sintomático el esfuerzo que hace el legislador tributario para excluir del conocimiento del juez penal los posibles defectos incurridos durante el procedimiento de comprobación e investigación en el que surge la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública. Es decir, según se establece en el tercer párrafo del artículo 253.1 LGT, los defectos procedimentales en que se hubiere podido incurrir durante la tramitación administrativa del expediente, en ningún caso producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito. Esta norma, que parece dirigida al juez penal, intenta evitar que un contribuyente invoque la nulidad de la liquidación vinculada a delito con fundamento

en causas de carácter formal para, de este modo, eludir su responsabilidad penal.

Esta prevención nos parecería oportuna si no fuera por el hecho de que, a continuación, en el artículo 254 LGT, se impide la impugnación en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito. El efecto conjunto de ambas reglas conduce a la posibilidad de que la Administración tributaria dicte una liquidación vinculada a delito que contravenga las normas de competencia (material o territorial) o, prescindiendo total y absolutamente del procedimiento establecido o, incluso, en relación con un ejercicio prescrito, y dichas circunstancias -todas ellas sancionadas con la nulidad absoluta (art. 41 LPAC)- no puedan ser conocidas por ningún órgano jurisdiccional. Una vez más, se pone de manifiesto el exceso de celo del legislador tributario que, con el objetivo de evitar la interferencia del juez contencioso en el proceso penal, deja de lado el respeto a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

En cuanto a las cuestiones prejudiciales que se planteen acerca de la efectiva realización del hecho imponible (como antecedente lógico del delito), considerando que, por regla general, consistirán en un debate acerca de los elementos de prueba aportados por la acusación y la defensa, es razonable entender que se trata de una controversia de carácter eminentemente fáctico y estrechamente relacionada con el hecho punible, para cuya resolución el juez sentenciador aplicará los criterios propios de la carga de la prueba en el proceso penal⁹².

92. En este sentido nos remitimos al argumento contenido en la Sentencia del Tribunal Constitucional 87/2001, de 2 de abril (reproducido posteriormente en la STC 233/2005, de 26 de septiembre) cuando, en ocasión de una posible defraudación delictiva con origen en un incremento no justificado de patrimonio, señala que: *"El objeto de prueba en este caso no es si y en qué medida los incrementos patrimoniales son constitutivos de renta y están, por tanto, sujetos a contribución por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, pues este es un dato normativo, un elemento del Derecho aplicable que, en virtud del principio iura novit curia, no requiere prueba y es ajeno al ámbito constitucionalmente protegido por*

Por otra parte, considerando que, para configurar el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, el legislador se sirve habitualmente de conceptos y figuras propias de otras ramas del derecho, las cuestiones prejudiciales que pueden suscitarse en relación con el hecho imponible subyacente, más que un carácter propiamente tributario, a menudo, tendrán una naturaleza civil, mercantil, contable o incluso laboral.

Luego, respecto a este tipo de cuestiones el único tratamiento posible es el de la prejudicialidad no devolutiva, pues por la naturaleza administrativa del acto de liquidación de la deuda tributaria, ni cabe plantear la cuestión ante un juez del orden civil o mercantil, ni la eventual intervención de un juez de lo contencioso-administrativo para resolver este tipo de cuestiones (que también le son ajenas y, por consiguiente, prejudiciales para él) aportaría al proceso una superior calidad técnica al enjuiciamiento a realizar por el propio juez penal⁹³.

Finalmente, en cuanto a las cuestiones que se susciten respecto a la cuantificación de la cuota tributaria que, según la Administración y el Ministerio Fiscal, resulta de la realización del hecho

el derecho a la presunción de inocencia. El objeto de la prueba se proyecta, entonces sobre dos elementos: la existencia misma de incrementos patrimoniales, esto es, una diferencia entre el patrimonio declarado en las declaraciones correspondientes a los ejercicios analizados [...] y el momento posterior en el que aflora o se descubren los elementos patrimoniales; y su carácter fiscalmente no justificado, es decir, no haber contribuido ya previamente por ellos o no estar sujetos a contribución.”

93. En esta línea de pensamiento, resulta particularmente ilustrativo el razonamiento contenido en la STS de 20 de enero de 1996, según la cual: “[...] no siempre que el legislador usa conceptos o términos de órdenes distintos al penal para integrar el tipo penal, o para eximir o limitar o agravar la responsabilidad penal, estamos ante una cuestión prejudicial que deba ser tratada conforme al sistema ideado por el legislador. Cuando el artículo 305.2 del CP, por ejemplo, utiliza el concepto «hecho imponible», al igual que cuando el art.234 CP utiliza el concepto «cosas muebles», introduce en el tipo penal elementos constitutivos que no son estrictamente penales, que pertenecen al Derecho Tributario o al Derecho Civil o a la teoría general del Derecho, pero que en cualquier caso no admiten una declaración judicial, puesto que son definiciones legales, lo mismo que no cabe contradicción sobre el carácter «mueble» de un bien, ni sobre lo que sea «hecho imponible» en el orden civil o contencioso-administrativo, tampoco cabe cuando estos conceptos deben ser utilizados, con aplicación de las normas correspondientes, por jueces del orden penal. En estos supuestos el juez no aplica la norma en sentido jurisdiccional (juzgando), simplemente introduce conceptos jurídicos en su juicio lógico, en su sentencia.”

imponible ocultado por el contribuyente, son las que, a nuestro modo de ver, concentran el debate propiamente tributario que se deduce en el seno de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública; y, por consiguiente, por su carácter eminentemente jurídico, es respecto a ellas que el juez penal debería poder decidir si las resuelve prejudicialmente como parte integrante del objeto del proceso o, por el contrario, acude al juez de lo contencioso-administrativo.

En definitiva, la combinación de las normas introducidas por la Ley 34/2015 y las normas reguladoras del proceso penal hacen francamente difícil el planteamiento de una cuestión prejudicial devolutiva para la determinación del presupuesto objetivo del tipo regulado en el artículo 305.1 CP. Por ello, como veremos en el apartado siguiente, el pronunciamiento del juez penal acerca de cuestiones extrapenales, sin perjuicio de las dudas acerca de la posible vulneración del derecho fundamental al juez natural, trasladan el debate jurídico al ámbito de los efectos que cabe atribuir a la resolución judicial dictada en el proceso por delito contra la Hacienda Pública pues, si a la imposibilidad de plantear una cuestión prejudicial devolutiva antes de que se dicte sentencia se añade un efecto de cosa juzgada predicado de la totalidad del fallo, se obtiene como resultado que un juez penal se pronuncia con carácter definitivo, no solo acerca de cuestiones propias del derecho tributario, sino también del derecho civil, laboral o mercantil.

3.3.- La prejudicialidad tributaria para determinar la responsabilidad civil derivada del delito

Hasta la aprobación de la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, a los efectos suspensivos que la denuncia produce sobre los procedimientos tributarios de liquidación y recaudación (artículo 180.1 LGT 2003), había que añadir los efectos «sustitutivos»

de la potestad liquidadora de la Administración tributaria derivados de la teoría de la mutación del título que, de forma reiterada viene manteniendo el Tribunal Supremo. Por ello, para conseguir el reintegro de la cuota tributaria defraudada era indispensable que el juez sentenciador impusiera al condenado por un delito contra la Hacienda Pública el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debiera haber ingresado en cumplimiento de su deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos⁹⁴.

En consecuencia, el Ministerio Fiscal y, en su caso, a la Administración tributaria (en su condición de tercero perjudicado representada en juicio por el Abogado del Estado) venían obligados a ejercer la acción civil en todos los procesos por delito contra la Hacienda Pública⁹⁵, de modo que junto a la acción penal por la que se pide al juez que imponga al acusado una pena privativa de libertad (y una multa pecuniaria), también se solicitaba que se declare el nacimiento de una deuda por responsabilidad civil cuyo importe coincidía con la deuda tributaria que debiera haberse satisfecho dentro del plazo legal o reglamentariamente establecido, incrementada por los correspondientes intereses de demora.

94. Así lo entiende también PONT CLEMENTE cuando pone de manifiesto que: "[...] *cuando hay sentencia condenatoria, la potestad administrativa decae al ser asumida por el Juez. Es completamente cierto: [...] en nuestro ordenamiento jurídico la potestad de liquidación tributaria cuando existe delito se atribuye exclusivamente al juez penal, lo que no deja de plantear numerosos interrogantes [...]*", PONT CLEMENTE J.F., *op. cit.*, p.3.

95. Por el contrario, para FALCON y TELLA la acción civil en el proceso por delito contra la Hacienda Pública únicamente tiene sentido cuando se dirija contra una persona que no sea sujeto pasivo del impuesto eludido ni posible responsable tributario de la deuda defraudada pero: "[...] *cuando se trata del propio obligado tributario, el único título que puede tener la Administración para dirigirse frente al mismo es el derivado del propio hecho imponible, o del presupuesto de hecho de la sustitución o de la responsabilidad en su caso. De imponerse esta interpretación, se trataría en definitiva, de una reserva de la acción civil, conforme a lo establecido en el artículo 109.2 del Código Penal, para ejercer la misma fuera del proceso penal, con la peculiaridad de que tal reserva se presumiría ope legis producida (en virtud de la adicional décima de la Ley General Tributaria) sin necesidad de manifestación expresa de la Administración [...]*", FALCON y TELLA, R., "La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria", en «Quincena Fiscal», núm.5, 2004, p.2.

Con la introducción de la posibilidad de que la Administración presente la denuncia una vez dictada la liquidación vinculada a delito (artículo 253 LGT) y, sobre todo, a la vista del régimen de ejecución de la sentencia penal desarrollado en el artículo 257 LGT, es razonable entender que se pone fin a la paradoja de que una obligación que nace “tributaria” se convierte en “civil” por el mero hecho de que la cuantía defraudada supera el límite cuantitativo establecido en la norma penal. Todo parece indicar que si bien la Administración deberá “ajustar” el importe liquidado antes del proceso penal en función de cual sea el importe fijado en la resolución judicial, dicha operación no desnaturaliza la obligación, sino que únicamente afecta a su elemento cuantitativo.

Sin embargo, en la medida en que en el artículo 251 LGT se mantiene el régimen de suspensión, la ausencia de liquidación administrativa conduce inexorablemente a la necesaria determinación de la responsabilidad civil derivada del delito, en cuyo caso, desde la perspectiva procesal, una vez más, se produce una situación de prejudicialidad que, en la medida en que no se encuentra íntimamente vinculada con el hecho punible (art.3 LECrim), ni de su resolución depende la culpabilidad o la inocencia del acusado (art.4 LECrim), sino que se encuentra vinculada con el ejercicio de la acción civil por parte del perjudicado por el delito, debería resolverse con arreglo a los criterios establecidos en el artículo 42 de la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC), donde se establece una regla general y una regla especial.

Según la primera, el juez civil (en este caso el juez penal con competencia funcional para resolver la acción civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública), puede conocer de un asunto legalmente atribuido a la jurisdicción contencioso-administrativa (como es el caso de la aplicación de las normas de derecho

tributario) sin que su decisión de carácter prejudicial produzca ningún efecto fuera del proceso en que se suscita. Se trata de un régimen de prejudicialidad no devolutiva equiparable al establecido en el artículo 3 LECrim, en virtud del cual el juez sentenciador aplicará las normas de liquidación del tributo eludido para establecer el importe de la indemnización de la que deber responder el autor de un delito de defraudación tributaria.

No obstante lo anterior, en su apartado tercero, el artículo 42 LEC desarrolla un régimen de prejudicialidad devolutiva en virtud del cual, cuando la ley lo establezca o las partes de común acuerdo (o una con el consentimiento de la otra) así lo soliciten, el juez, antes de dictar la sentencia, suspenderá el procedimiento para que la cuestión suscitada: “[...] *sea resuelta en sus respectivos casos, por la Administración pública competente, por el Tribunal de Cuentas o por los Tribunales del orden jurisdiccional que corresponda.*”, en cuyo caso la decisión del órgano competente para resolver dicha cuestión vinculará al juez sentenciador⁹⁶.

Si extrapolamos esta regla a las cuestiones tributarias que se suscitan en el momento de decidir acerca de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública, advertiremos que, a diferencia de lo expuesto acerca de la incompatibilidad del modelo de preferencia penal con la aplicación de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim, respecto a la determinación del importe de la indemnización exigible al condenado, podría seguirse el cauce de la prejudicialidad devolutiva.

96. En este sentido, según REYNAL QUEROL: “[...] *aunque lo más habitual es que el tema prejudicial se enjuicie como principal ante un órgano jurisdiccional, no puede descartarse la hipótesis de que pueda plantearse y examinarse ante un órgano administrativo. Así lo contempla expresamente el art.42 LEC, cuando prevé la suspensión del proceso civil por prejudicialidad administrativa o laboral hasta que la cuestión no se haya resuelto por la Administración Pública competente, por el Tribunal de Cuentas o por los tribunales del orden jurisdiccional que corresponda. Del tenor literal del precepto se desprende claramente la viabilidad de que planteado a título prejudicial en la causa civil puede examinarse en calidad de principal ante un órgano de carácter administrativo.*” REYNAL QUEROL, *op. cit.* p.88.

El inconveniente para ello es que difícilmente puede aceptarse que en el curso de un proceso penal la determinación de la cuota tributaria a efectos penales constituya una cuestión prejudicial no devolutiva, mientras que, a efectos civiles, constituya una cuestión prejudicial devolutiva que, además, vincule al juez sentenciador. Luego, en este caso, la norma en la que se fundamentará la competencia del juez penal para aplicar las normas tributarias de las que resultará el importe de la responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública será la cláusula general contenida en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial.

En definitiva, de los argumentos expuestos se llega a la conclusión de que el juez penal aplicará prejudicialmente las normas tributarias, tanto para decidir si condena o absuelve al acusado de una defraudación tributaria, como para decidir el importe de la responsabilidad civil que le exigirá en caso de sentencia condenatoria, y todo ello sin necesidad de acudir a la jurisdicción contencioso-administrativa que es el orden jurisdiccional competente por razón de la materia.

3.4.- La cuestión prejudicial comunitaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Para concluir el análisis de la prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, mención especial merece el tratamiento que debe darse a la controversia que pueda suscitarse acerca de la aplicación por el juez penal de normas tributarias que tienen su origen en disposiciones del Derecho Comunitario europeo⁹⁷.

97. Estamos pensando sobre todo en un delito contra la Hacienda Pública cuyo hecho imponible subyacente constituye el presupuesto del Impuesto sobre el Valor Añadido que, como es sabido, viene regulado a nivel de toda la Unión Europea mediante la denominada Sexta Directiva (77/388/CE de 17 de mayo de 1997), posteriormente modificada entre otras por las Directivas 91/680/CEE, de

Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 220 del Tratado de la Unión Europea (TUE), el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es el órgano jurisdiccional competente para pronunciarse, con carácter exclusivo sobre las jurisdicciones nacionales de los Estados miembros, acerca de la interpretación de las normas de derecho europeo, de forma que cuando a un juez nacional se le susciten dudas acerca de la interpretación que debe darse a una norma dictada por los órganos de la Unión Europea con competencias legislativas, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 234 TUE, deberá suspender el procedimiento y plantear la correspondiente cuestión prejudicial⁹⁸.

Si aplicamos este modelo de prejudicialidad devolutiva obligatoria al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, y a diferencia de lo expuesto respecto a las cuestiones tributarias de derecho interno, no cabe sino concluir que, si el asunto que se debate depende de la interpretación de una norma tributaria dictada por el legislador europeo, el juez penal deberá suspender el procedimiento y plantear la cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁹⁹.



16 de diciembre, 92/77/CEE, de 27 de enero y por el Reglamento 92/218/CEE, de 27 de enero, y actualizada por las Directivas 2006/18/CE, de 14 de febrero, 2006/69/CE, de 24 de julio. También puede producirse una situación como la descrita en caso de elusión de los impuestos que gravan el tráfico exterior de mercancías regulado en el Reglamento (CEE) 2913/92 del Consejo, de 12 de octubre por el que se aprueba el Código Aduanero Comunitario, y por el Reglamento de aplicación aprobado por el Reglamento (CE) de la Comisión 2425/93, de 2 de julio.

98. Según establece el artículo 234 TUE: *"Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir el fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Derecho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal de Justicia."*

99. A mayor abundamiento pueden verse entre otros: CIENFUEGOS MATEO, M., *"La reforma frente a la negativa a responder a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea"* en Revista «Justicia», núm.1, 1997.

❧ 4.- LA COSA JUZGADA EN EL PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

Con carácter general, la doctrina procesal define la cosa juzgada (*res iudicata*) como el efecto jurídico derivado de una resolución judicial firme¹⁰⁰, en virtud del cual la cuestión que constituye el objeto del pronunciamiento jurisdiccional no puede volver a ser discutida en un procedimiento ordinario, ni judicial, ni administrativo¹⁰¹.

Desde la perspectiva penal, la cosa juzgada significa que una misma persona no puede ser enjuiciada dos veces por los mismos hechos, independientemente de cual haya sido el sentido del fallo¹⁰². Se trata de la expresión procesal del principio de

100. Según CORTES DOMINGUEZ la sentencia penal es el acto jurisdiccional que pone fin al procedimiento resolviendo, en palabras del artículo 141 LECrim, definitivamente la causa criminal, entendida por dicho autor como la decisión acerca de si el acusado es no responsable penalmente de los hechos que se le atribuyen por la acusación. MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, “*Derecho Procesal Penal*”, cit., p.414,

101. En la doctrina procesal española pueden identificarse dos grandes corrientes de pensamiento acerca de la cosa juzgada. La primera la integran quienes, siguiendo al profesor SERRA DOMINIGUEZ, consideran que la cosa juzgada es el objeto del proceso una vez ha sido sometido a juicio, y, por consiguiente, consideran que la cosa juzgada es un efecto del proceso no de la sentencia. La segunda, la integran aquellos autores que, siguiendo los planteamientos del profesor DE LA OLIVA SANTOS, entienden que la cosa juzgada es el estado en que se encuentra un asunto antes litigioso cuando ha sido decidido por los órganos jurisdiccionales de forma definitiva e irrevocable, en cuyo caso la cosa juzgada sería efecto derivado de la sentencia y no del proceso.

102. Según GIMENO SENDRA: “*El fundamento esencial de la cosa juzgada hay que encontrarlo, de un lado, en el derecho a la tutela judicial efectiva del artículo 24 CE y, de otro, en el “non bis in idem”, que, implícito en el principio de legalidad del artículo 25 CE y consagrado expresamente en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles Políticos, artículo 4 del Protocolo num.7 al CEDH y en el artículo 54 del Convenio de aplicación del Acuerdo Shenguen, de 14 de junio de 1985 (vigente en España desde el 1 de marzo de 1994, forma parte del Derecho Comunitario, de conformidad con lo dispuesto en el protocolo 2 del Tratado de Ámsterdam, entrado en vigor el 1 de mayo de 1999), conlleva la importante consecuencia de que nunca más podrá volver a enjuiciarse una persona determinada, que haya sido ya condenado por el hecho punible, objeto de una sentencia firme.*”, GIMENO SENDRA, V., “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Madrid, 2016, p. 610

no duplicidad (*non bis in ídem*) que impide que el pronunciamiento judicial acerca de los hechos que constituyen el objeto de la denuncia y, en su caso, posterior acusación solo pueda ser objeto de revisión mediante el sistema de recursos previstos en la Ley, pero en ningún caso mediante la adopción de una nueva resolución judicial (o acto administrativo) “*a posteriori*” que, directa o indirectamente, altere, modifique o rectifique lo decidido por el juez instructor o sentenciador, según proceda¹⁰³.

Sin embargo, esta definición generalmente aceptada de la cosa juzgada no agota todas las posibles situaciones jurídicas que pueden derivarse del enjuiciamiento penal. Por ello, la doctrina procesal suele distinguir entre la dimensión formal y la dimensión material de la cosa juzgada. La primera, es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado en una sentencia judicial firme es irrevocable, sin que pueda admitirse la apertura de un nuevo proceso sobre el mismo objeto procesal¹⁰⁴. Por el contrario, la segunda es el efecto jurídico en virtud del cual lo declarado por el juez vincula a las partes del proceso, a terceros e incluso a otros jueces que, en un futuro, puedan conocer del mismo objeto¹⁰⁵.

103. El artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH establece lo siguiente: “1. *Nadie podrá ser inculcado o sancionado penalmente por un órgano jurisdiccional del mismo Estado, por una infracción de la que ya hubiere sido anteriormente absuelto o condenado en virtud de sentencia definitiva conforme a la ley y al procedimiento penal de ese Estado.* 2. *Lo dispuesto en el párrafo anterior no impedirá la reapertura del proceso, conforme a la ley y al procedimiento penal del Estado interesado, si hechos nuevos o nuevas revelaciones o un vicio esencial en el proceso anterior pudieran afectar a la sentencia dictada.*”

104. Este es el efecto procesal que resulta de lo dispuesto en el artículo 207.2 LEC, que reproduciendo lo indicado en el artículo 245.3 LOPJ, indica que: “*Son resoluciones firmes aquellas contras las que no cabe recurso alguno bien por no preverlo la ley, bien porque, estando previsto, ha transcurrido el plazo fijado sin que ninguna de las partes lo haya presentado.*” Por ello, el artículo 666.2ª LECrim, incluye la cosa juzgada dentro del catálogo de cuestiones o excepciones que constituyen los denominados «artículos de previo pronunciamiento».

105. Este es el efecto extraprosesal que resulta de lo establecido en el artículo 222.4 LEC cuando señala que: “[...] *lo resuelto con fuerza de cosa juzgada en la sentencia firme que haya puesto fin a un proceso vinculará al tribunal de un proceso posterior cuando éste aparezca como antecedente lógico de los que sea su objeto, siempre que los litigantes de ambos procesos sean los mismos o la cosa juzgada se extienda a ellos por disposición legal.*”

También es común entre los procesalistas diferenciar entre el efecto positivo de la cosa juzgada y el efecto negativo. El primero, es aquel según el cual cualquier pretensión que se deduzca con posterioridad a la emisión de una sentencia firme debe atender al derecho declarado en ella. Por el contrario, el segundo, es aquel según el cual nadie puede pedir (ni el juez resolver) en contra del contenido de un fallo previamente emitido.

En definitiva, bajo la denominación de cosa juzgada, se desarrolla un régimen jurídico muy complejo¹⁰⁶ en virtud del cual las sentencias una vez han sido dictadas, salvo en los supuestos de revisión previstos en la normativa procesal, son invariables y sus efectos se proyectan: (i) frente a las partes, en todo caso; (ii) frente a terceros, en algunas ocasiones (iii) y, en general, respecto a cualquier órgano judicial del mismo orden jurisdiccional que vaya a conocer de un asunto que ya se considere debidamente enjuiciado¹⁰⁷. Asimismo, producirán efectos prejudiciales vinculantes respecto a los jueces y tribunales de órdenes jurisdiccionales distintos que, de modo incidental, deban conocer de una cuestión que ya ha sido objeto de un pronunciamiento previo por parte del juez natural¹⁰⁸.

106. Según explica NIEVA FENOLL, citando a LARA PEINADO, F., la primera referencia histórica que disponemos sobre los efectos de las sentencias judiciales se encuentra en el Código de Hammurabi (1753 a.C.) en uno de cuyos preceptos puede leerse: "*Si un juez ha juzgado una causa, pronunciado una sentencia (y) depositado el documento sellado, si a continuación, cambia su decisión, se le probará que el juez cambió la sentencia que había dictado y pagará hasta doce veces la cuantía de lo que motivó la causa. Además, públicamente, se le hará levantar de su asiento de justicia y no volverá más. Nunca más podrá sentarse con los jueces en un proceso*". NIEVA FENOLL, J., "*La cosa juzgada*", Barcelona, 2006, p.25

107. De nuevo NIEVA FENOLL explica que ya en el Digesto, entre las numerosas citas de Ulpiano, puede leerse: "*Iudex, posteaquam semel sententiam dixit, postea iudex desinit; et hoc iure utimur, ut iudex, qui semel vel ploris, vel minoris condemnavit, amplius corrigere sententiam suam non possit; semel enim male seu bene officio functus est*". Según GARCIA DEL CORRAL el significado es: "*El juez, una vez que pronunció sentencia, deja de ser juez después; y observamos este derecho, que el juez que una vez condenó en más o en menos, no puede ya corregir su sentencia; porque ya una vez desempeñó bien o mal su oficio*." NIEVA FENOLL, J., *op.*, cit.32

108. GIMENO SENDRA.V., *op. cit.* p. 614

Independientemente de cuál sea la posición dogmática que se asuma, para conceptualizar los múltiples efectos que se sintetizan en la expresión «cosa juzgada» lo relevante es considerar que se trata de una manifestación del principio de seguridad jurídica que tiene por objeto preservar la estabilidad de los pronunciamientos judiciales, evitando que puedan ser alterados por resoluciones judiciales futuras, ya sean de un juez del mismo orden jurisdiccional, ya sea por parte de jueces de órdenes jurisdiccionales distintos¹⁰⁹. Ahora bien, tan importante es proteger la integridad y permanencia de un determinado fallo como establecer qué tipo de resoluciones producen el efecto de cosa juzgada y, sobre todo, en qué medida una determinada sentencia vincula al resto de jueces y tribunales¹¹⁰.

En este sentido, un sector de la doctrina procesal define la cosa juzgada como la institución jurídica que determina cómo influyen los juicios pasados en los juicios futuros¹¹¹, lo cual constituye una noción particularmente útil al tratar del delito contra la Hacienda Pública pues, como se verá a continuación, la sentencia del juez penal únicamente pone fin a lo que podríamos denominar la fase «procesal» del caso pero, a diferencia de otros delitos, cuando se produce una defraudación tributaria delictiva, la fase «post-procesal» adquiere una relevancia jurídica que va más allá de la mera ejecución de la pena impuesta al condenado.

109. En este sentido resulta muy práctica la posición de NIEVA FENOLL para quien: "[...] *la cosa juzgada es un concepto único, que tiene por objeto evitar que juicio futuros desvirtúen juicios pasados. Y que es esencial para la seguridad jurídica y para la coherencia del ordenamiento jurídico*". NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p. 92.

110. De todos modos CORTES DOMINQUEZ explica que: "*En realidad, si un mismo hecho puede tener trascendencia en distintos órdenes o campos jurídicos, es evidente que no puede existir mecanismo formal alguno que pueda impedir su enjuiciamiento sucesivo desde los distintos y diversos puntos de vista que suponen esos diversos órdenes o campos jurídicos. Por eso, un mismo hecho puede originar la responsabilidad penal, junto con la civil o la administrativa, o meramente corporativa, y por eso puede ser enjuiciado desde todos esos puntos de vista, sin que uno de esos enjuiciamientos pueda evitar los demás: lo contrario sería un contrasentido sin lógica ni fundamento alguno*". MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, "*Derecho Procesal Penal*", *cit.*, p.434.

111. NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.331

Planteada la cuestión en estos términos, la resolución mediante la que se pone fin a un juicio por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a contener tres tipos de pronunciamientos: (i) de una parte, el enjuiciamiento estrictamente penal acerca del comportamiento del acusado; (ii) de otra, el enjuiciamiento que, con carácter prejudicial, se habrá realizado acerca de la existencia y cuantía de la obligación tributaria defraudada; (iii) y, finalmente, como veremos a continuación, según cual sea la vía seguida para presentar la denuncia que provoca el inicio del proceso penal, la sentencia también contendrá un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil del contribuyente condenado.

Luego, si esto es así, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la cosa juzgada presenta, al menos, de tres dimensiones diferentes (la penal, la tributaria y la civil), todo lo cual introduce una gran dosis de complejidad técnica para establecer exactamente cuáles son los efectos de la resolución judicial y, sobre todo, cual es el nivel de vinculación que cada uno de dichos pronunciamientos produce respecto a la Administración tributaria, respecto al contribuyente y, particularmente, respecto a los jueces de lo contencioso-administrativo.

Al regular los efectos de la resolución judicial penal sobre los procedimientos tributarios, el Título VI de la Ley General Tributaria contempla las siguientes situaciones: (i) de una parte, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria; (ii) de otra, los efectos de la sentencia condenatoria sobre la liquidación vinculada a delito, cuando se ha seguido la vía del artículo 253 LGT; (iii) y, finalmente, los efectos que produce una resolución de sobreseimiento o de absolución, sobre los procedimientos tributarios subyacentes que, o bien concluyeron (artículo 253 LGT), o bien quedaron suspendidos (artículo 251 LGT), como conse-

cuencia de la presentación de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Sin embargo, lo que la norma tributaria no regula son los efectos de la sentencia condenatoria cuando se ha seguido la vía del artículo 251 LGT, lo cual, una vez más, exige que, para poder tener una perspectiva completa de cada una de las posibles formas de terminación del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, debamos diferenciar los dos regímenes de ejecución de la resolución judicial en función de cual haya sido el cauce mediante el cual la Administración ha trasladado al juez la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

4.1.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria

Con arreglo a lo dispuesto el artículo 3 LECrim y en el artículo 10.1 LOPJ, el pronunciamiento prejudicial del juez penal sobre las cuestiones de carácter tributario no debería producir efectos más allá del proceso penal, pues su resolución en dicha sede solo se autoriza a los solos efectos de la represión del delito contra la Hacienda Pública. Es decir, el contenido prejudicial de la sentencia condenatoria del juez penal no produce efecto de cosa juzgada en relación a los elementos determinantes de la relación jurídico tributaria, pues dicho efecto jurídico únicamente cabe atribuirlo al pronunciamiento efectuado por el juez natural.

Luego, aunque en una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública se declare consumada una defraudación tributaria por una cuantía superior a 120.000 euros, desde la perspectiva procesal, de ello no se sigue que dicha resolución judicial exonere a la Administración del deber de regularizar la

situación tributaria del contribuyente mediante el correspondiente acuerdo de liquidación, ni menos aún que el obligado tributario no pueda discutir su adecuación a derecho, primero, impugnándola en vía administrativa y, después, mediante la interposición de un recurso contencioso-administrativo.

Sin embargo, en la práctica forense, la realidad dista mucho de coincidir con la técnica procesal expuesta pues, salvo el periodo comprendido entre los años 1977 a 1990, bajo la vigencia de los modelos de preferencia penal, una vez dictada la sentencia condenatoria, junto con la ejecución de la pena privativa de libertad impuesta al condenado, se procedía a la exacción de la responsabilidad civil por el importe determinado por el juez penal sin regularizar administrativamente la situación del contribuyente. Por consiguiente, por vía de hecho, se atribuyó efecto de cosa juzgada material no solo al pronunciamiento penal, sino también al civil y sobre todo al contenido tributario de la sentencia condenatoria, lo que resultaba particularmente perjudicial para los intereses del contribuyente condenado que en ningún momento tenía acceso a la vía procesal para discutir la adecuación a derecho de la liquidación “judicial” de la cuota tributaria defraudada.

A nuestro modo de ver, esta situación de preterición de la liquidación tributaria constituye una clara violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva -en su manifestación como derecho al juez ordinario predeterminado por la ley- pues la omisión del acto administrativo que, mediante la incorporación del hecho imponible descubierto y, en su caso, acreditado en el proceso penal, modifica la autoliquidación originaria, impide al contribuyente acceder al juez natural que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 106 CE, se encarga de efectuar el control de legalidad de los actos dictados por la Administración pública.

Es decir, una cosa es mantener un régimen de prejudicialidad tributaria no devolutiva, y otra muy distinta atribuir al juez penal la competencia definitiva para practicar la liquidación de la deuda tributaria. Si lo primero ya hemos visto que resulta de discutible constitucionalidad, lo segundo pone de manifiesto una actuación, no solo contraria a una de las instituciones procesales más antiguas de nuestro ordenamiento jurídico, sino sobre todo un absoluto desprecio al orden contencioso-administrativo cuando se enjuicia un caso de delito contra la Hacienda Pública.

Después de cuarenta años de absoluta desatención legislativa, una de las novedades introducidas en el nuevo Título VI LGT es precisamente el desarrollo de un régimen jurídico específico acerca de los efectos de la resolución judicial mediante la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Concretamente, en el artículo 257 LGT se regula el procedimiento a seguir una vez que sea firme la sentencia penal, en función de cual haya sido el pronunciamiento del juez en relación con el importe de la cuota tributaria defraudada.

Sin embargo, nuestras esperanzas de que la ley especial pusiera fin a los problemas de toda índole derivados de la manifiesta contradicción entre la práctica forense y las figuras de la prejudicialidad y la cosa juzgada penal quedaron definitivamente desvanecidas pues, para nuestra sorpresa, el principio general que preside el conjunto de reglas establecidas en el artículo 257 LGT viene enunciado en su primer apartado cuando establece que: *“La liquidación dictada por la Administración tributaria en los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 LGT de esta Ley, se ajustará a los que se determine finalmente en el proceso penal en relación con la existencia y cuantía de la defraudación”*.

Es decir, el legislador tributario, asumiendo plenamente la práctica forense consolidada durante los modelos de prefe-

rencia penal, hace suya (y legaliza) la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, atribuyendo efectos de cosa juzgada material al contenido prejudicial fiscal de la sentencia condenatoria dictada por el juez penal¹¹². Tanto es así que, mediante la disposición final tercera de la Ley 34/2015, introduce una disposición adicional (la décima) en la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción contencioso-administrativa (LJCA), sustrayendo deliberadamente del conocimiento del juez contencioso el conocimiento de: “[...] *las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones tributarias vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del Título VI de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre [...]*”.

Al propio tiempo, para completar el “cierre procesal”, mediante la disposición final primera de la Ley 34/2015 se introduce el artículo 999 de la LECrim, en cuyo apartado primero se establece que: *”En la ejecución de sentencias por delitos contra la Hacienda Pública, la disconformidad del obligado tributario con las modificaciones que con arreglo a lo previsto en la Ley General Tributaria lleve a cabo la Administración Pública se pondrá de manifiesto al tribunal competente para la ejecución, en el plazo de 30 días des de su notificación, que, previa audiencia de la Administración ejecutante y del Ministerio Fiscal por idéntico plazo, resolverá mediante auto si la modificación practicada es conforme e lo declarado en la sentencia o si se ha apartado de la misma, en*

112. Compartimos plenamente la desazón que expresa ESPEJO POYATO cuando afirma con rotundidad que: “[...] *el sistema se caracteriza por un desconocimiento de los derechos que constitucionalmente de impregnar la situación jurídica de quien es objeto de una investigación criminal [...]*”, ESPEJO POYATO, I., “*Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.388, 2015, p.30 y 31. Sin embargo, en opinión de PALAO TABOADA: “[...] se trata de una cuestión no tanto de constitucionalidad sino de calidad legislativa por una parte, y de eficacia por otra. En definitiva, el Proyecto de Ley pretende mantener el dogma de la prejudicialidad penal en la determinación de la deuda tributaria, reducida ahora a la parte vinculada al delito [...]”. PALAO TABOADA, C., “*El procedimiento de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de ley de modificación de la LGT*”, en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167, p.71.

cuyo caso, indicará con claridad los términos en que ha de modificarse la liquidación”.

Contra dicho auto, en el apartado segundo del artículo 999 LECrim, únicamente se permite la interposición de un recurso de apelación (en un solo efecto) o, en su caso, la de un recurso de súplica.

El resultado de la reforma procesal introducida por el legislador tributario es grotesco y absolutamente innecesario. Sin ningún motivo o justificación que permita comprender la razón de una actuación tan contundente, la norma tributaria atribuye al juez penal, no solo la competencia material para practicar la liquidación definitiva de la cuota tributaria defraudada, sino también para controlar la adecuación a derecho de los actos dictados por la Administración tributaria cuando estos se encuentren relacionados con el resultado de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹¹³.

Con ello, se produce un triple efecto jurídico: (i) en primer lugar, y en contra de lo dispuesto en el artículo 5.2 LGT, se desposee a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (y a los órganos de la Administración tributaria de las Comunidades Autónomas) de su potestad para practicar la liquidación de las deudas tributarias, cuando se descubre un incumplimiento susceptible de constituir una defraudación presuntamente delictiva; (ii) en segundo lugar, en contra de lo dispuesto en el

113. En un sentido semejante se posiciona MARTINEZ MUÑOZ al afirmar: “Se trata de un sistema realmente absurdo, ya que la Administración se reserva la función de determinación de la deuda tributaria, pero en realidad actúa condicionada por la autoridad penal. En este sentido, si bien podemos entender la opción del legislador de restringir el acceso a la vía judicial, limitando el control jurisdiccional al realizado por el juez en el proceso penal, no creemos que exista razón para impedir la revisión en vía administrativa de la liquidación que pone término al procedimiento de comprobación, puesto que, si el procedimiento de inspección no se suspende, el acto final de dicho procedimiento debería ser recurrible en vía administrativa.” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos...”, cit., p.18.

artículo 9.4 LOPJ, se sustrae del ámbito de la jurisdicción contencioso-administrativa el enjuiciamiento de actos administrativos formalmente dictados por los órganos de la Administración tributaria; (iii) y, finalmente, en contra de lo dispuesto en el artículo 24 CE, se restringe significativamente el derecho a la tutela judicial efectiva del contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública¹¹⁴.

Ante una acción legislativa de tal envergadura lo primero que debemos preguntarnos es si el legislador tributario está autorizado a modificar las normas procesales a fin de adaptarlas a una determinada concepción de la función que la jurisdicción penal debe cumplir en la persecución del fraude fiscal; y, como no podría ser de otro modo, la respuesta se encuentra: (i) de una parte, en el artículo 9 LOPJ, en cuyo apartado 3 se establece el ámbito material de competencia de la jurisdicción penal, y en cuyo apartado 4 se establece el ámbito material de competencia de la jurisdicción contencioso-administrativa; (ii) de otra en el artículo 10 LOPJ donde se permite que un determinado orden conozca, a efectos prejudiciales, de asuntos que no le estén atribuidos privativamente; (iii) y, finalmente, en el artículo 954.1.4º LECrim, en virtud del cual la sentencia penal firme puede revisarse en aquellos caso en los que incluyera un pronunciamiento prejudicial que resultare contradictorio con un pronunciamiento posterior a cargo del juez natural.

Este esquema de reparto de competencias entre los distintos órdenes jurisdiccionales actualmente vigentes ha consolidado en el ordenamiento jurídico español una organización del Poder

114. En el mismo sentido se expresa LOPEZ DIAZ cuando advierte que: "[...] *no se puede olvidar que dicha liquidación es un auténtico acto administrativo, con incidencia notable en la esfera jurídica del individuo afectado (basta referirse a la posibilidad de su recaudación coactiva), por lo que la privación de recursos contra la misma puede considerarse un exceso que va en contra del derecho a la tutela judicial efectiva (art.24 CE).*" LOPEZ DIAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT", en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167. p.38.

Judicial según la cual el control de la legalidad de los actos de la Administración pública (artículo 106.1 CE) queda atribuido a un orden especializado, formado por jueces y tribunales dotados de un conocimiento y una experiencia en Derecho Público indispensable para enjuiciar si la actividad de los entes públicos respeta los derechos de los administrados. Luego, sustraer del conocimiento de dicho orden jurisdiccional el enjuiciamiento de una determinada categoría de actos administrativos para residenciarlos en el orden penal, es una decisión que en nada mejora la calidad técnica de la tutela judicial, lo cual perjudica claramente la posición del contribuyente cuando considera que la Administración tributaria no ha actuado con arreglo a Derecho¹¹⁵.

Puesto que no parece que, ni antes ni ahora, existan motivos de eficacia o eficiencia que aconsejen la modificación del régimen procesal preexistente -que, correctamente aplicado, a nuestro modo de ver, permite resolver cualquier cuestión que se plantee-, la única explicación que se nos ocurre para tratar de entender el propósito de la decisión adoptada por el legislador tributario es la voluntad indisimulada de reforzar la posición procesal de la Administración en los supuestos en los que se descubre una defraudación tributaria susceptible de constituir delito contra la Hacienda Pública. Si esta era la intención, hay que felicitar al Poder Legislativo pues efectivamente ha conseguido la práctica intangibilidad de la actuación de los órganos de la Administración cuando descubren un incumplimiento de las obligaciones tributarias de un determinado contribuyente

115. Como acertadamente explica MARTIN QUERALT: "[...] *el juez natural para el enjuiciamiento de los actos administrativos es el juez del orden contencioso-administrativo. La reforma respeta la previa fijación del juez ordinario, al tiempo que desnaturaliza el concepto de juez natural llamado a pronunciarse sobre la legalidad de la actuación administrativa. Lo que se hace, en definitiva, es configurar un juez natural al servicio de los objetivos de la política criminal de la reforma [...]*". MARTIN QUERALT J., "Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito", en «Carta Tributaria. Revista de Opinión», núm.11, febrero 2016, p.20.

que, por la posible cuantía de la cuota tributaria dejada de ingresar, les habilita a impulsar el ejercicio de la acción penal¹¹⁶.

El efecto combinado de lo dispuesto en los artículos 254 y 257 LGT, junto con las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015, es la práctica desaparición del control de legalidad sobre los actos dictados por la Administración tributaria cuando guardan relación, directa o indirecta, con la liquidación y recaudación de una deuda tributaria que constituye el presupuesto objetivo de un posible delito contra la Hacienda Pública. Es realmente desalentador advertir que los impulsores de esta estrategia pusieron el fin por delante de los medios y decidieron sacrificar los derechos fundamentales de los contribuyentes en el altar del más que discutible éxito procesal de la denominada «lucha contra el fraude»¹¹⁷.

Ante ello, en esta sede, una vez más, insistimos en denunciar la manifiesta inconstitucionalidad de la reforma procesal introducida en la Ley 34/2015, tanto por razones de forma (pues los preceptos que modifican la competencia de los órdenes jurisdiccionales no tienen rango de ley orgánica), como, sobre todo, por razones de fondo, pues se trata de una alteración de las normas procesales contraria al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva en su manifestación como derecho al juez ordinario predeterminado por la ley¹¹⁸.

116. Así lo advierte también MARTIN QUERALT cuando considera que uno de los efectos de la reforma introducida por la Ley 34/2015 es: "[...] *la creciente y desmesurada extensión de la vía penal y la coetánea derivación hacia ese orden jurisdiccional penal de hechos sobre los que parece natural su enjuiciamiento en vía contencioso-administrativa.*" MARTIN QUERALT, J., "Una mirada a la irrecurribilidad ...", cit., p.21.

117. La práctica consolidada en los últimos años otorga a la Dirección de la AEAT y a la Dirección General de Tributos (DGT) del Ministerio de Hacienda un papel predominante en la redacción de los proyectos legislativos de contenido tributario. Este sesgo en favor de la posición de los órganos de la Administración no solo es evidente en el texto de la Ley 34/2015 sino también en la nueva redacción dada al artículo 305.5 CP por la Ley Orgánica 7/2012, lo que resulta más preocupante si cabe.

118. Una vez más, no podemos si no coincidir plenamente con la conclusión a la que llega MARTINEZ MUÑOZ cuando afirma que: "[...] *la ley 34/2015 apunta hacia el sistema de prejudicialidad*

Una vez expuesta nuestra posición en relación con los fundamentos de la reforma introducida por la Ley 34/2015, para analizar el régimen jurídico correspondiente a la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública, a continuación, vamos a examinar las normas tributarias y procesales que intervienen en la ejecución de la sentencia condenatoria distinguiendo según el proceso penal se haya iniciado; (i) mediante una denuncia presentada por la vía del artículo 251 LGT (sin liquidación de la cuota defraudada); (ii) o bien por la vía del artículo 253 LGT, es decir, previa la notificación de la liquidación vinculada a delito (LVD).

a) *Efectos de la sentencia condenatoria cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito*

Cuando el proceso penal se ha iniciado como consecuencia de una denuncia presentada por la vía del artículo 251 LGT, en principio, cabría entender que una vez concluida la causa criminal cesa la litispendencia que, en su día, provocó la suspensión del procedimiento inspector y, en consecuencia, la Administración tributaria recupera la potestad para liquidar y recaudar la deuda tributaria defraudada por el autor de un delito contra la Hacienda Pública. Luego, desde la perspectiva de la cosa juzgada, lo que deberíamos plantearnos es cuál es la eficacia que cabe atribuir a los hechos declarados probados por el juez sentenciador¹¹⁹, y en qué medida la Administración y el

administrativa no devolutiva, es decir hacia un paralelismo entre el orden administrativo y penal, en el que no se paraliza la liquidación administrativa de la deuda tributaria en supuestos de delito fiscal, pero en el que sin embargo se priva al contribuyente de un derecho fundamental al control jurisdiccional contencioso-administrativo, con la finalidad de evitar el clásico problema de la «doble verdad».” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos ...”, cit., p.18.

119. Así lo contemplaba expresamente el artículo 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, según el cual: “Si la autoridad judicial estimara la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.”

contribuyente se encuentran sujetos a contenido “tributario” de la sentencia penal.

Sin embargo, y pese a la inexistencia de norma alguna en uno u otro sentido, en todos aquellos casos en los que no se haya dictado la liquidación administrativa antes del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, en caso de sentencia de condena es el juez penal quien determina el importe de la cuota defraudada¹²⁰, produciéndose la paradoja de que, en contra de lo dispuesto en las normas procesales¹²¹, la resolución de una cuestión prejudicial no devolutiva de carácter fiscal se convierte en el pronunciamiento definitivo acerca de la deuda tributaria devengada¹²².

También aplica este modelo de ejecución de la sentencia condenatoria el artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) cuando dispone que: *“La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias.”* Por el contrario, en el artículo 5.4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que aprueba el también derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, ya no figura indicación alguna acerca de las actuaciones a realizar en caso de sentencia condenatoria, del mismo modo que tampoco consta en el actual artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el vigente Reglamento sancionador tributario, ni en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

120. Así lo advierte también RUIZ GARCIA cuando señala que: *“[...] si la deuda tributaria debe ser fijada en la sentencia como responsabilidad civil, y si el pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública del único título para hacer efectiva la deuda tributaria, la conclusión no puede ser otra que la desaparición pura y simple del acto de liquidación en estos supuestos.”* RUIZ GARCIA, J.R., *op. cit.* 28.

121. Según GIMENO SENDRA: *“El fundamento inmediato de la prejudicialidad consiste en la prevención de los efectos prejudiciales de la cosa juzgada, ya que, si, debido a la conexidad instrumental de las pretensiones penales o de sus títulos de condena, los tribunales decidieran las cuestiones prejudiciales a su antojo, sin respeto a las normas de jurisdicción y competencia, se vulneraría, en último término, el principio «non bis in idem», que se encuentra implícito en el principio de legalidad contenido en el art.25 CE y en el art.4 del Protocolo núm.7 al CEDH, así como en el artículo 14.7 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.”* GIMENO SENDRA, V., *“Manual de Derecho Procesal Penal”*, cit., p.111.

122. Como explica CORTES DOMINGUEZ: *“Desde un punto de vista objetivo la cosa juzgada se extiende solo a los hechos que han sido objeto de acusación y posterior juicio. Es obvio, (...) que la delimitación objetiva de la eficacia de cosa juzgada no se determina por las calificaciones que se hayan podido hacer de los hechos enjuiciados. La calificación penal comporta la absolución o, en su caso, la condena*

Esta singular perversión “*de facto*” del efecto de cosa juzgada material provoca que el debate jurídico acerca de la adecuación a derecho de la regularización tributaria que se corresponde con el hecho imponible efectivamente realizado por el contribuyente condenado por un delito contra la Hacienda Pública no pueda plantearse “*a posteriori*” en la vía administrativa¹²³ -ni, por consiguiente, ante un juez del orden contencioso-administrativo- sencillamente por falta de acto administrativo contra el que dirigir la impugnación¹²⁴.

Es decir, como consecuencia del modelo de preferencia absoluta que todavía persiste en el artículo 251 LGT, combinado con la doctrina jurisprudencial de la mutación del título -que se con-

y la gravedad de ésta, pero el enjuiciamiento de los hechos se produce con independencia de la calificación que hagamos de ellos.” MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, “*Derecho Procesal Penal*”, cit., p.435.

123. Así lo contemplaba expresamente el artículo 10.5 del Real Decreto 2631/1985, de 18 de diciembre, por el que se aprueba el derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, según el cual: “*Si la autoridad judicial estimara la existencia de delito contra la Hacienda Pública, la Administración practicará, una vez firme la sentencia, las liquidaciones procedentes, en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, absteniéndose de imponer sanciones administrativas.*” También aplicaba este modelo de ejecución de la sentencia condenatoria el derogado artículo 66.2 del Real Decreto 939/1986, de 25 de abril, por el que se aprueba el Reglamento General de la Inspección de los Tributos (RGIT) según el cual: “*La sanción de la autoridad judicial excluirá la imposición de sanción administrativa practicando únicamente la Inspección las liquidaciones que procedan en base a los hechos que los tribunales hayan considerado probados, incluyendo los intereses de demora por el tiempo transcurrido entre la finalización del plazo voluntario de pago y el día en que se practiquen las diligencias.*” Por el contrario, en el artículo 5.4 del Real Decreto 1930/1998, de 11 de septiembre, que aprueba el también derogado Reglamento del procedimiento sancionador tributario, ya no figura indicación alguna acerca de las actuaciones a realizar en caso de sentencia condenatoria, del mismo modo que tampoco consta en el actual artículo 32 del Real Decreto 2063/2004, de 15 de octubre, por el que se aprueba el vigente Reglamento sancionador tributario, ni en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

124. Ante esta situación resulta muy oportuna la reflexión de GIMENO SENDRA según la cual: “[...] *que la infracción de las normas que disciplinan las cuestiones prejudiciales no pueda fundamentar un amparo por violación del derecho al juez legal, no significa, tal como se ha avanzado, que no pueda infringir el derecho a la tutela judicial efectiva. Pero para que ello suceda, es necesario, de un lado, que se haya producido una violación tan burda del artículo 4 LECrim, que, por resultar manifestamente contradictoria con otras resoluciones judiciales, convierta a la sentencia en manifestamente arbitraria y, de otro, que dicha resolución infundada incida en el derecho a la libertad del recurrente.*” GIMENO SENDRA, V., “*Cuestiones prejudiciales devolutivas.....*”, cit., p.25.

tinua aplicando-, la liquidación de la deuda tributaria realizada prejudicialmente por el órgano judicial, extiende sus efectos más allá del propio pronunciamiento penal pues, en la medida en que dicha magnitud constituye también el objeto del pronunciamiento sobre la responsabilidad civil derivada del delito, el efecto de cosa juzgada civil impide que la Administración tributaria ejerza su potestad liquidatoria (y recaudatoria) una vez concluido el proceso penal¹²⁵. Tanto es así, que el procedimiento inspector suspendido por la iniciación de la causa criminal, en lugar de reanudarse una vez ésta ha quedado concluida, queda definitivamente paralizado sin que exista norma alguna que indique si se debe dar por terminado o simplemente se trata de un supuesto de suspensión injustificada de actuaciones.

Desde la perspectiva procesal, esta extraña situación determina que, en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado sin previa liquidación de la cuota tributaria defraudada, los efectos civiles de la sentencia penal provoquen que la decisión del juez sentenciador sobre las cuestiones prejudiciales tributarias produzca efecto de cosa juzgada formal y también material, lo cual no deja de ser una excepción a lo dispuesto en los artículos 3 LECrim y 10.1 LOPJ carente de toda cobertura legal¹²⁶ que, como venimos denunciando, constituye una manifiesta violación del derecho fundamental a la tutela judicial efectiva por preterición del juez natural.

Por otra parte, en este orden de cosas, es necesario advertir que esta práctica a menudo reduce el importe de la cuota tributa-

125. Así lo advierte también RUIZ GARCIA cuando señala que: "[...] si la deuda tributaria debe ser fijada en la sentencia como responsabilidad civil, y si el pronunciamiento penal provee a la Hacienda Pública del único título para hacer efectiva la deuda tributaria, la conclusión no puede ser otra que la desaparición pura y simple del acto de liquidación en estos supuestos." RUIZ GARCIA, J.R., *op. cit.* 28.

126. Como dice PONT CLEMENTE: "[...] debemos investigar si la situación descrita resulta compatible con el derecho a la tutela judicial efectiva que implica, entre otras cosas, el derecho al juez natural u ordinario." PONT CLEMENTE, F.J., *op. cit.* p.4.

ria susceptible de recuperación por parte de la Administración pues, para determinar la responsabilidad civil, el juez penal únicamente tomará en consideración los daños directamente derivados del comportamiento delictivo. Por consiguiente, para cuantificar la indemnización a cargo del condenado, obtendrá la cantidad equivalente a la cuota tributaria que se deriva de los hechos con trascendencia tributaria que, además de evidenciar la realización del hecho imponible del impuesto cuyo pago se elude, ponen de manifiesto la efectiva realización por el obligado tributario del hecho punible en la vía penal.

Luego, por la configuración de alguno de los impuestos de la actual estructura tributaria (sobre todo los directos), es perfectamente posible que la defraudación penalmente sancionable solo alcance a una fracción de la cuota tributaria exigible al contribuyente (lo que se ha convenido en denominar como la «cuota dolosa»), en cuyo caso la cantidad que el juez penal liquide en concepto de responsabilidad civil derivada del delito no comprenderá la totalidad de la cuota devengada por el impuesto y periodo susceptible de comprobación y, en su caso, de liquidación por parte de la Administración tributaria. Más aún, con arreglo a la doctrina del Tribunal Supremo, el efecto suspensivo de la litispendencia penal, no solo se extiende al tributo y periodo impositivo objeto de denuncia -sin distinguir entre la comprobación de los hechos con trascendencia penal de la regularización de los hechos con trascendencia meramente tributaria-, sino que puede comprender incluso otros impuestos respecto a los cuales exista vinculación fáctica¹²⁷.

127. En la STS 2249/2016, de 18 de octubre, el Tribunal establece doctrina legal en el sentido de que: "[...] estando probado que la Administración tributaria tuvo conocimiento de que se estaba desarrollando un proceso penal sobre los mismos hechos y periodos, si bien referido a un concepto impositivo distinto, debió paralizar sus actuaciones por preferencia del orden jurisdiccional penal, en evitación de soluciones contradictorias sobre los mismos hechos, y debió abstenerse de liquidar y de sancionar en tanto en cuanto no hubiera recaído sentencia en el proceso penal relativo a los mismos hechos."

Por consiguiente, en aquellos casos en los que, presentada una denuncia por la vía del artículo 251 LGT, la cuota «defraudada» judicialmente determinada, no coincida con la cuota o cuotas «devengadas», en aplicación de lo dispuesto en el artículo 68.7 LGT, si la Administración tributaria no practica la liquidación tributaria correspondiente dentro del plazo indicado en el artículo 150.1 LGT, podrá entenderse consumado el plazo de prescripción previsto en el artículo 68.1.a) LGT y, en consecuencia, ya no se podrá exigir su pago al contribuyente condenado. Por ello, aunque la norma no lo indique, puesto que tampoco lo prohíbe, a nuestro modo de ver, la reanudación del procedimiento inspector no solo debería producirse en caso de auto de sobreseimiento libre o de sentencia absolutoria, sino también en caso de sentencia condenatoria.

Es decir, si en lugar de una práctica forense con tan perniciosos efectos como los descritos, se siguiera el esquema lógico derivado de la figura de la suspensión (temporal) del procedimiento inspector, una vez concluido el proceso penal, la Administración tributaria, al recuperar sus potestades liquidatorias, debe dictar y notificar al contribuyente condenado la liquidación de la deuda tributaria determinada en función de los hechos que resulten de las actuaciones inspectoras realizadas antes de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente, a los que podrán añadirse cualesquiera otros resultantes de las diligencias judiciales, figuren o no en la relación de «hechos probados» de la sentencia.

Es más, considerando que las exigencias probatorias del proceso penal resultan, a menudo, más exigentes que las derivadas de las normas tributarias, a nuestro modo de ver, no habría inconveniente alguno en que la regularización administrativa se fundara en criterios interpretativos y en presunciones que no prosperaron en sede penal, siempre que el contribuyente pueda

oponerse a ellas a través de los cauces ordinarios de impugnación de los actos administrativos.

Por ello, ante el clamoroso silencio de la ley, la solución al problema que planteamos pasa por abandonar definitivamente la doctrina jurisprudencial de la mutación del título y retomar la lógica jurídica que se desprende de las figuras de la litispendencia penal y la suspensión tributaria, de modo que en aquellos casos en los que la denuncia se presente estando vigente el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente mediante la oportuna liquidación, una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, por el órgano competente se termine el procedimiento inspector mediante la emisión de la resolución expresa, reconociendo al obligado tributario su derecho a interponer los recursos en vía administrativa que considere oportunos y, en su caso, a iniciar un proceso ante el juez competente de la jurisdicción contencioso-administrativa.

Dicho de otro modo, aunque hubiera sido deseable que el legislador tributario hubiera zanjado una problemática que se arrastra desde mismo momento en que el delito contra la Hacienda Pública se introdujo en nuestro ordenamiento jurídico, lo cierto es que, en relación con los supuestos previstos en el artículo 251 LGT, basta con un nuevo enfoque de la cuestión para deshacer la madeja en la que actualmente nos encontramos enredados. Obrando del modo que proponemos, no solo no se incumple norma alguna -ni procesal ni tributaria-, sino que se actúa con pleno respeto a las reglas derivadas de la cosa juzgada, pues la sentencia penal producirá efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su contenido penal, pero no respecto al contenido fiscal, lo cual resulta plenamente coherente con el carácter prejudicial que la normativa tributaria tiene en el proceso penal.

Por último, para concluir este apartado, debemos significar que un supuesto distinto al anterior es el que se produce cuando, como consecuencia de la consumación de la prescripción del derecho a liquidar, en el momento de iniciarse el proceso penal, la Administración tributaria ya no dispone de sus potestades de autotutela declarativa.

Se trata del supuesto expresamente previsto en el artículo 305.7 CP¹²⁸ en el que, el propio legislador penal, establece una vía para obtener el ingreso de la deuda tributaria mediante el pronunciamiento civil de la sentencia penal, a fin de que, en ausencia de potestad tributaria para liquidar la cuota defraudada, sea el propio juez sentenciador quien constituya directamente al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en una cantidad equivalente a la que debió haber ingresado (u obtuvo indebidamente) en la fecha en que se entienda consumado el delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, en aquellos casos en los que la cuota dolosa no comprenda la totalidad de la cuota devengada, respecto a dicha fracción de cuota tributaria ya se habrá extinguido definitivamente el derecho de la Administración a practicar la correspondiente liquidación.

Precisamente de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP se pone de manifiesto el exceso interpretativo que supone la aplicación indiscriminada de la doctrina de la mutación del título, pues la ley únicamente atribuye efectos li-

128. El nuevo apartado 305.7 del Código Penal en la redacción dada por la Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, reproduce íntegramente la norma introducida en el anterior apartado 305.5 por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de diciembre, según la cual: *"En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley."*

quidatorios plenos a la resolución judicial en aquellos casos en los que la Administración tributaria haya perdido su derecho a liquidar la cuota defraudada por prescripción o por otra causa legal antes de iniciarse el proceso penal. A *contrario sensu*, cuando la denuncia se presenta estando vigente el derecho a practicar la liquidación, la norma de suspensión mantiene inalteradas las potestades tributarias de los órganos de la Administración, en cuyo caso no se comprende por qué razón no se ejercen una vez finalizado el proceso penal.

En definitiva, desde la perspectiva procesal, la sentencia condenatoria dictada en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública únicamente produce efectos de cosa juzgada formal y material respecto a su pronunciamiento fiscal en aquellos casos en los que la denuncia se presente una vez agotadas las potestades liquidatorias de la Administración tributaria. En este caso, el importe de la cuota defraudada establecido por el juez penal sí que será definitivo, sin que posteriormente pueda ser discutido ante un juez del orden contencioso-administrativo. Sin embargo, en todos los demás casos -que son la inmensa mayoría- no tiene sentido alguno atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial del juez penal.

b) *Efectos de la sentencia condenatoria sobre la liquidación vinculada a delito*

Según dispone el artículo 257.2 LGT el importe de la cuota defraudada que resulta de la liquidación vinculada a delito dictada en el momento de presentar la denuncia administrativa (artículo 253.1 LGT) puede coincidir o no con el importe fijado en la resolución judicial mediante la que concluye el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, la norma establece que no será necesario modificar la LVD sino, en todo caso, liquidar los intereses de demora y los

recargos que correspondan. En el segundo, la Administración tributaria modificará, en más o en menos, la cuantía inicialmente determinada, según si la cuota defraudada fijada en la sentencia condenatoria es superior o inferior a liquidada por la Inspección de los tributos (artículo 257.2 a) LGT).

Si el ajuste es positivo, el efecto será un aumento del importe de la deuda tributaria a cargo del contribuyente condenado, a la que deberán añadirse los intereses de demora. Por el contrario, si el ajuste es negativo, la Administración, no solo reducirá la cuantía inicialmente liquidada, sino que, en caso de haber obtenido el ingreso, total o parcial, de la deuda durante la vigencia del proceso penal, procederá a la devolución del exceso de cuota, junto con los correspondientes intereses a favor del contribuyente y, en su caso, al reembolso del coste de las garantías¹²⁹.

Se trata de una actuación administrativa realizada “en ejecución de sentencia” cuyo resultado debe notificarse al juez o tribunal penal competente, al obligado tributario y a las demás partes personadas en el proceso penal, singularmente al Ministerio Fiscal que, en caso de desacuerdo, únicamente podrán dirigirse al juez penal para que contraste si el “ajuste” practicado por la Administración se adecua al importe de la cuota defraudada fijado en la sentencia condenatoria. En ningún caso, dicha modificación cuantitativa afectará a la validez jurídica de la LVD inicialmente practicada -que subsistirá en la parte en la que coincida con la liquidación judicial-, ni tampoco a la validez de los actos de gestión recaudatoria (providencia de apremio y diligencias de embargo) adoptados por los órganos de recaudación en el transcurso del proceso penal.

129. En palabras de LOPEZ DIAZ: “[...] la cuantificación administrativa constituye una especie de liquidación a cuenta de la determinación por el juez penal de la deuda tributaria, a los únicos efectos de proceder a su recaudación anticipadamente y sin esperar a la sentencia.” LOPEZ DIAZ, A., “Procedimientos...”, cit. p. 37.

Dichas actuaciones únicamente quedarán modificadas en cuanto a su cuantía en caso de que resulte superior a la fijada en la resolución judicial. Por el contrario, si la cuantía liquidada en la sentencia fuere superior a la inicialmente determinada por la LVD, aunque la norma no lo indica, cabe entender que, en caso de que no se satisfaga el “suplemento” de cuota liquidado por la Administración en ejecución de sentencia, se generará una deuda tributaria “adicional” que será objeto de actos de gestión recaudatoria independientes de los ya adoptados.

Una vez expuesto el régimen jurídico que resulta de la literalidad de las normas contenidas en el artículo 257 LGT, cuando dichas reglas “de ejecución” se relacionan con las reglas generales de los procedimientos y tributarios de inspección, recaudación y revisión, se suscitan diversos problemas técnicos, algunos de los cuales pasamos a analizar a continuación.

En primer lugar, tal como hemos visto en el apartado anterior, las características de la cuota defraudada a considerar por el juez penal son distintas de las características de cuota tributaria devengada susceptible de regularización administrativa. Luego, es perfectamente posible que el importe liquidado en la sentencia condenatoria no comprenda la totalidad de la cantidad dejada de ingresar por el contribuyente condenado, ya sea por no concurrir en ella el elemento subjetivo necesario para atribuirle relevancia penal (dolo), ya sea porque el juez penal no acepta, en todo o en parte, los elementos de prueba o las interpretaciones de la normativa aplicable considerados por la Inspección en el momento de practicar la LVD.

Ante dicha situación se produce la paradoja de que, si la sentencia absuelve al contribuyente, la Administración puede regularizar su situación tributaria en su integridad mediante la reanudación de las actuaciones inspectoras, mientras que si la

sentencia condena al contribuyente, pero determina un importe inferior al que procedería regularizar en vía administrativa, dicha fracción de cuota tributaria queda literalmente en el limbo jurídico. Es decir, habiendo concluido el procedimiento inspector con la formalización de la LVD (artículo 253 LGT), el procedimiento de “ajuste” a la baja del importe inicialmente determinado no permite su reapertura, de modo que la Administración queda desprovista de su potestad liquidatoria, llegando incluso al extremo de tener que devolver al contribuyente una parte de los ingresos que haya obtenido durante la tramitación del proceso penal. Este absurdo efecto, contrario a los intereses del Tesoro Público, pone de manifiesto hasta qué punto resulta erróneo tratar de constreñir la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública a una mera cuestión de ejecución de la sentencia penal.

En segundo lugar, entre las reglas contenidas en el artículo 257 LGT nada se dice respecto al modo de proceder en caso de que, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 253.3 LGT y 305.5 CP, la Administración tributaria hubiere dictado liquidaciones separadas, incluyendo en la LVD únicamente aquellos elementos en los que advierte un incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias del contribuyente¹³⁰. Es estos casos, si el juez penal no comparte plenamente la liquidación realizada por la Inspección y considera que la cuota defraudada es inferior (o superior) a la contenida en la LVD, la cuestión a resolver no es como “ajustar” dicha liquidación al importe fijado en la sentencia, sino cómo modificar la liquidación administrativa que contiene la totalidad de los elementos comprobados (artículo 253.3 b) LGT).

130. Respecto a la opción de desdoblar el procedimiento inspector coincidimos plenamente con PALAO TABOADA cuando indica que: “[...] *la regulación contenida en el apartado 5 del artículo 305 CP es evidentemente de naturaleza tributaria, por lo que su inserción en el Código Penal es criticable*”. PALAO TABOADA, C., “*Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT*”, en «Revista Española de Derecho Financiero», núm. 167, 2015, p. 46

Es decir, habida cuenta de que el desdoblamiento del procedimiento inspector da lugar a una liquidación “específica” y a una liquidación “genérica” (en la que se incluye la totalidad de los hechos objeto de la regularización administrativa), la rectificación de la primera como consecuencia de la sentencia judicial necesariamente supone también la rectificación de la segunda. Sin embargo, dicha rectificación no puede hacerse en ejecución de la sentencia penal, pues se trata de un acto administrativo cuya revisión únicamente puede realizarse siguiendo alguno de los cauces establecidos en el artículo 213 LGT. Luego, si el juez penal aumenta el importe de la cuota defraudada, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar “*al alza*” la LVD, pero no puede rectificar “*a la baja*” la liquidación genérica, en cuyo caso se producirá una situación de exceso de deuda exigible al contribuyente condenado. Por el contrario, si el juez reduce el importe de la cuota defraudada a efectos penales, en ejecución de sentencia, la Administración puede rectificar “*a la baja*” la LVD, pero no puede modificar “*al alza*” la liquidación genérica”, con lo que una fracción de la cuota tributaria regulizable quedaría sin regularizar.

Si a ello se añade el hecho de que cabe la posibilidad de que contra dicha liquidación “genérica” el contribuyente haya interpuesto una reclamación económico-administrativa o, incluso, un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el silencio de la ley provoca un vacío de difícil solución técnica, pues la decisión acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria corresponde exclusivamente al juez de lo contencioso-administrativo, con el límite de la *reformatio in peius*. Además, cualquier modificación de la liquidación administrativa comportará la consecuente rectificación de los actos de gestión recaudatoria adoptados para hacer efectivo el crédito tributario, a los que no se aplica el principio de subsistencia establecido en el artículo 257 LGT.

Luego, de nuevo, el legislador tributario parece que no tiene una visión de conjunto cuando desarrolla el régimen jurídico aplicable una vez dictada la sentencia por la que se pone fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, pues se limita a regular unos determinados supuestos de hecho, ignorando otras situaciones que pueden producirse precisamente como consecuencia de posibilidades que la propia ley confiere.

Continuando con el análisis técnico del contenido del artículo 257 LGT, llama la atención el hecho de que la norma no incluya una referencia temporal para que la Administración tributaria proceda a efectuar el “ajuste” de la LVD, ni tampoco consecuencia jurídica alguna en caso de que no lo hiciera.

Una primera opción interpretativa sería acudir a las reglas contenidas en el artículo 150 LGT, sin embargo, tratándose de una actividad desarrollada al margen del procedimiento inspector no parece que puedan aplicarse los efectos que la normativa tributaria asocia a la inactividad administrativa. La otra alternativa sería acudir a las normas sobre la ejecución de la sentencia penal, pero en este caso el “ajuste” del que trata el artículo 257 LGT no constituye una actividad jurisdiccional que deba ser impulsada por el juez penal pues, en puridad, se trata de un efecto post-procesal del fallo. La tercera posibilidad es aplicar analógicamente el régimen desarrollado en el propio artículo 257 LGT para el caso de que se dicte una sentencia absolutoria por un motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria. En este caso, el plazo para practicar el “ajuste” será de seis meses.

Llegados a este punto, es el momento de analizar la situación derivada del régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT que, a nuestro modo de ver, suscita un mayor rechazo por la manifiesta indefensión que genera en el contribuyen-

te. Nos referimos a la imposibilidad de depurar los defectos formales de los que pudiera adolecer una LVD cuando del proceso penal resulta una sentencia condenatoria para el contribuyente.

Según lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 253.1 LGT y en el segundo párrafo del artículo 254 LGT: *”En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiere podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito, ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta ley en relación a las actuaciones desarrolladas por la Administración tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria, sin perjuicio de los que de aquellos pudieran derivarse en caso de devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o en caso de resolución judicial firme que obligue a practicar el ajuste previsto en el artículo 257.2c) de esta ley por no apreciar la existencia de delito contra la Hacienda Pública.”*

La razón que subyace para introducir una norma como esta nos resulta particularmente oscura. Seguramente, un intérprete benevolente pensaría que lo que el legislador pretende es evitar que el contribuyente -al que se ha dado el trámite de audiencia previo a la presentación de la denuncia- pueda invocar las posibles irregularidades de una LVD para impedir que el juez penal tome en consideración los hechos denunciados. Sin embargo, si éste era el propósito no tiene sentido que la norma transcrita se ubique en el Título VI de la Ley General Tributaria, pues el juez penal no se encuentra sujeta a ella. Más aún, si éste era el propósito, se trata de una norma absolutamente prescindible, pues al juez penal no le incumbe conocer de los defectos formales del instrumento del que se sirve la Administración para trasladar la *notitia criminis* de una defraudación tributaria presuntamente delictiva.

Tal como hemos explicado en el capítulo correspondiente, la prejudicialidad tributaria que permite al juez penal conocer (y decidir) acerca del incumplimiento de las obligaciones tributarias que constituyen el presupuesto objetivo del tipo penal, excluye el enjuiciamiento de los aspectos formales relacionados con la adecuación a derecho de la actividad administrativa desarrollada para descubrir el presunto delito, salvo si ésta afecta, de algún modo, a la validez de la prueba¹³¹. Luego, sea cual sea el medio por el que un presunto delito contra la Hacienda Pública llegue a conocimiento de la autoridad judicial competente, el juez debe iniciar de inmediato las diligencias para comprobar los hechos denunciados, sin que, entre dichas diligencias, figure la de examinar la adecuación a derecho de la liquidación de la cuota tributaria realizada por los órganos de la Inspección de los tributos.

Si esto es así, en una primera lectura podría pensarse que el legislador, de un modo inconsciente, ha expresado su temor a que una eventual mala praxis administrativa pudiera ser utilizada para dejar impune una defraudación tributaria delictiva. Sin embargo, un análisis más detallado del precepto nos introduce una segunda intencionalidad que, a diferencia de la anterior, nos suscita una franca preocupación.

131. Aunque con arreglo a lo dispuesto en la STC 76/1990, de 26 de abril: “*No es admisible que el proceso penal pueda resultar condicionado por una presunción previa derivada del procedimiento administrativo de inspección y comprobación de la situación tributaria del contribuyente [...]*”, por lo general, en los procesos penales por delito contra la Hacienda Pública iniciados mediante denuncia administrativa, toda la prueba obtenida en la fase pre-procesal se incorpora al proceso penal, lo cual no solo presenta dudas acerca de si con ello se ha quebrantado el derecho fundamental a la no autoincriminación, sino sobre todo acerca del control de legalidad del modo en que dichas pruebas se han obtenido. Estamos pensando en aquellos casos en los que por parte de los órganos de la Inspección se efectúa una entrada y registro en el domicilio del contribuyente autorizada por un juez de lo contencioso y sin la presencia de un secretario judicial. Los elementos de prueba así obtenidos no cumplen los requisitos de integridad que se derivan de lo dispuesto en los artículos 545 y siguientes LECrim, por lo que, a nuestro modo de ver, pone en entredicho su aptitud para ser aceptadas en el proceso penal.

Por los antecedentes que, en su día, se invocaron para justificar la necesidad de regular la fase pre-procesal del delito contra la Hacienda Pública, se encuentra la necesidad de evitar regularizaciones tributarias oportunistas. Por ello, a nuestro modo de ver, lo que se persigue mediante la regla contenida en el artículo 253.3 LGT es que, iniciado un procedimiento inspector en el que se descubren indicios de un posible delito contra la Hacienda Pública, el incumplimiento de las normas sobre la duración de actuaciones, no produzca la prescripción sobrevinida del derecho de la Administración tributaria a regularizar la situación tributaria del contribuyente o, lo que es más grave, que el ingreso realizado por el contribuyente pueda ser considerado como una regularización con efectos eximentes de su posible responsabilidad penal.

Es decir, se trata de una cláusula de bloqueo, en virtud de la cual, una vez iniciado un procedimiento inspector, aunque la Administración incumpla los plazos de resolución legalmente establecidos, un eventual ingreso extemporáneo del contribuyente no pueda ser considerado como “voluntario” y, en consecuencia, impedir la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase del tanto de culpa al juez penal competente. Al propio tiempo, lo que persigue la práctica reproducción de dicha norma en el artículo 254 LGT, es que el contribuyente no pueda impugnar la liquidación vinculada a delito ante el juez de lo contencioso-administrativo invocando su nulidad por motivos de forma.

De ser así, en ambos casos, se trataría de una finalidad espuria que, de modo subrepticio, introduce un régimen excepcional en virtud del cual se otorga una injustificable *patente de corso* a los órganos de la Inspección de los tributos para quebrantar cualquier límite formal o temporal siempre que su actuación, aunque sea manifiestamente ilegal, concluya mediante la pre-

sentación de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública¹³². A nuestro modo de ver, el escándalo es mayúsculo, pues bajo la denominación “defectos procedimentales” encontrarían cobijo irregularidades tales como: (i) la supresión del trámite de audiencia; (ii) el defecto de competencia territorial; (ii) o el absoluto desconocimiento de las normas reguladoras del procedimiento inspector, entre otros muchos defectos. En definitiva, se trata de la legalización de la vía de hecho, ni más ni menos¹³³.

Si con ello no bastara, en el momento en que dicha situación de indefensión “*de facto*” ante una actuación ilegal se conjuga con el efecto de cosa juzgada material que resulta de lo dispuesto en el artículo 257.1 LGT, se produce el insólito resultado de que la sentencia condenatoria sana los defectos formales de la liquidación vinculada a delito, de modo que sus posibles vicios de nulidad no pueden ser invocados ni ante el juez penal, ni ante el juez contencioso-administrativo. Es decir, siempre que el importe de la cuota defraudada determinado por el juez penal sea superior a 120.000 euros, la liquidación practicada por la Administración al tiempo de presentar la denuncia conservará su validez y eficacia, aunque adolezca de aquellas irregularidades que, con arreglo a las normas tributarias generales, producirían su nulidad de pleno derecho. Sencillamente, alucinante.

Nuestro estado de perplejidad es tal que, abandonando toda pretensión de encontrar una interpretación razonable de dichos

132. Así lo denuncia también SANCHEZ PEDROCHE, JA., “La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.391, 2015, p.66.

133. En este sentido resulta muy clara la síntesis que efectúa MARTIN QUERALT al indicar que: “[...] *no se puede abrir una vía administrativa coetánea con la vía penal ...pero solo a ciertos efectos. La abro para aprovechar la ejecutividad del acto administrativo, pero...la cierro cuando quien pretende valerse de esa misma vía administrativa invoca la existencia de errores procedimentales por parte de la Administración o pretende invocar la prescripción del crédito tributario o pretende acudir a los Tribunales de Justicia para revisar la legalidad de la actuación administrativa.*” MARTIN QUERALT J. “A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria”, en «Tribuna Fiscal», núm.274, 2014, p.8.

preceptos, lo único que podemos hacer es denunciar el abuso que se ha cometido al regular el tránsito entre la fase judicial y la fase administrativa del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹³⁴. Si la acción legislativa que constituye el objeto de nuestro estudio ha sido deliberada, es muy preocupante en términos de la seguridad jurídica de nuestro sistema fiscal. Si, por el contrario, se trata de una situación indeseada por el legislador, derivada de una mala técnica legislativa o de una propuesta “de parte” a la que no se ha prestado suficiente atención¹³⁵, cada minuto que trascurra sin tomar la decisión de rectificarla es una eternidad.

Otra cuestión que no encuentra acomodo en el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT es la determinación del órgano competente para revisar los “actos de ejecución” que traen causa de la sentencia condenatoria. Es decir, la práctica de devoluciones de ingresos indebidos o el reembolso de costes, la liquidación de intereses de demora o de recargos y la gestión recaudatoria de la deuda resultante de la liquidación judicial de la cuota defraudada constituyen actuaciones de la Administración tributaria susceptibles de impugnación, en cuyo caso cabe preguntarse si dicho control de legalidad lo realizará también el

134. Una de las voces más contundentes en contra de la reforma introducida por la Ley 34/2015 es la de ESPEJO POYATO para quien, con la ironía que la caracteriza: “[...] *el nuevo sistema consigue la cuadratura del círculo, pues mantiene en lo fundamental los privilegios del delincuente fiscal, al seguir reconociendo la primacía del Derecho penal en la fijación de la su cuota tributaria, al mismo tiempo que le niega los derechos básicos que como contribuyente le corresponden, relativos al control de legalidad de las actuaciones administrativas que le afectan y los derechos fundamentales que como presunto delincuente le corresponden en el seno de la investigación del delito.*” ESPEJO POYATO, I., “*Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT*”, *op. cit.*, p.35

135. En el informe preceptivo previo a la aprobación de la Ley 34/1215 el Consejo de Estado expresa una cierta incomodidad con esta norma y advierte al Gobierno que: “[...] *ha de arbitrase algún medio en la vía administrativa para combatir de forma previa las deficiencias procedimentales que puedan concurrir en la liquidación*”. Más contundente se muestra Dña. Maria Concepción Sáez Rodríguez en su voto particular, para quien el artículo 254 LGT supone un desconocimiento voluntario de la construcción normativa, doctrinal y jurisprudencial respecto a la naturaleza las liquidaciones tributarias previstas en el caso de que se pasen a la jurisdicción penal que, aunque se configuran como actos de trámite, se les asignan efectos de ejecutividad propios de los actos definitivos.

juez penal o, por el contrario, corresponde realizarlo al juez de lo contencioso administrativo.

En principio, del tenor literal de lo dispuesto en la disposición final tercera de la Ley 34/2015 podría deducirse que la competencia atribuida al juez penal alcanzará a la totalidad de los actos administrativos que traigan causa del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹³⁶, pues la nueva disposición adicional décima de la Ley 29/1998 textualmente excluye del conocimiento del juez contencioso-administrativo las pretensiones que se deduzcan de las actuaciones tributarias “vinculadas” a delitos contra la Hacienda Pública que se dicten al amparo del nuevo Título VI de la Ley 58/2003. Sin embargo, para nuestra sorpresa, no encontramos una norma por la que se atribuya dicha competencia al juez penal, pues ni en el nuevo artículo 621 bis LECrim, ni en el nuevo artículo 999 LECrim (ambos introducidos por la disposición final primera de la Ley 34/2015) nada se dice acerca de que corresponda al juez penal realizar el control de legalidad de los actos de gestión tributaria dictados en ejecución de la sentencia penal.

Luego, salvo que se efectúe una interpretación restrictiva de qué debe entenderse por “*actuaciones tributarias vinculadas*” a un delito contra la Hacienda Pública (lo cual dejaría en un evidente ridículo al redactor de la norma), el contribuyente que quiera oponerse a los actos dictados por la Administración tributaria al amparo de lo dispuesto en el artículo 257 LGT, podría encontrarse en la situación de que su pretensión revisora sea rechazada tanto por el juez penal como por el juez contencioso-administrativo. Probablemente, no encontrare-

136. Como advierte MARTIN QUERAL: “En el campo de los delitos contra la Hacienda Pública el juez de lo Penal deberá pronunciarse sobre aspectos que tampoco han venido siendo merecedores de su atención. Y no son fáciles. [...] No va a resultar fácil la tarea que se encomienda al juez Penal. Un Juez que ya hace mucho dejó de ser la *ultima ratio*”. MARTIN QUERALT, J., “Una mirada a la irrecorribilidad...”, cit. p.21.

mos un caso más claro de indefensión provocada por el propio legislador y en el que el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva resulte tan groseramente conculcado.

Finalmente, para concluir nuestro examen de la sentencia condenatoria en caso de delito contra la Hacienda Pública, y después de exponer algunas de las dudas que genera la efectiva aplicación del régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT, debemos interrogarnos acerca de cuál es naturaleza jurídica de la deuda que se exige al contribuyente condenado.

En el apartado anterior hemos visto como en aquellos casos en los que el proceso penal se inicia sin liquidación administrativa de la cuota defraudada (artículo 251 LGT), la aplicación de la doctrina jurisprudencial de la mutación del título determina que una deuda nacida por la realización del hecho imponible (y, por consiguiente, de naturaleza tributaria), en el momento en que su importe queda definitivamente establecido en una resolución judicial, se convierte en una deuda por responsabilidad civil derivada del delito cometido por el contribuyente condenado.

Si en su momento ya expresamos nuestro desacuerdo con esta sorprendente desnaturalización de la deuda tributaria¹³⁷, cuando abordamos esta misma cuestión en relación con los procesos penales iniciados por la vía del artículo 253 LGT, nuestra perplejidad ante la caótica regulación que se nos ha proporcionado alcanza cotas insospechadas pues, según cual sea la norma que se tome como referencia, puede argumentarse que, cuando se ha dictado la liquidación vinculada a delito (LVD), la deuda mantiene su naturaleza tributaria originaria o que, por el contrario, lo que prevalece es el contenido declarativo de la resolu-

137. A mayor abundamiento puede verse: IGLESIAS CAPELLAS, J. “*La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.

ción judicial en la que se impone al contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública el deber jurídico de resarcir el daño causado al Tesoro Público.

A favor de la primera interpretación cabe invocar lo dispuesto en el artículo 253 LGT en el sentido de atribuir a la liquidación vinculada a delito el carácter de liquidación *administrativa* y, sobre todo, la literalidad de lo dispuesto en el artículo 254 LGT en el que expresamente se refiere a la “*deuda tributaria liquidada*”. También apuntaría en esta dirección la regla contenida en el artículo 257 LGT cuando establece que en caso de que el importe de la LVD y la resolución judicial no coincidan subsistirá el “*acto inicial*”.

Sin embargo, a favor de la segunda interpretación cabe invocar el efecto positivo de la cosa juzgada material en el sentido de que si una resolución judicial contiene un pronunciamiento por el que se hace responsable a una determinada persona del pago de una deuda, dicho deber jurídico no puede ser modificado, rectificado o sustituido por ningún acto o resolución posterior, ni judicial, ni mucho menos administrativo. Es decir, si efectivamente el juez penal declara una responsabilidad civil, dicha deuda (que nace del hecho punible) es independiente de cualquier otra. Si a ello se añade el hecho de que, según lo dispuesto en el texto del artículo 257 LGT, es necesario que en la sentencia condenatoria se contenga un pronunciamiento definitivo acerca de la “*existencia y la cuantía*” de la cuota defraudada, todo parece indicar que, como ya se ha expuesto, el legislador tributario ha legalizado la doctrina de la mutación del título. A reforzar esta posición vendrían las reglas contenidas en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015 que claramente atribuyen a la jurisdicción la competencia para controlar la adecuada ejecución del contenido patrimonial de la sentencia condenatoria.

El resultado no puede ser más confuso. Si nos decantamos por la naturaleza tributaria, se tratará de un acto administrativo sustraído del control jurisdiccional del orden contencioso-administrativo. Si nos decantamos por la naturaleza civil, no tiene sentido alguno que la Administración tributaria, en ejecución de sentencia, dicte una liquidación “ajustada” al pronunciamiento judicial. En definitiva, cuando el proceso penal se inicia por la vía del artículo 253 LGT, el importe de la cuota defraudada por el contribuyente condenado vendrá recogido en dos títulos: (i) la resolución judicial; (i) y la liquidación administrativa.

Planteada la cuestión en estos términos, cuando el obligado al pago en ambos títulos coincida es evidente que no podrá exigírsele el pago de dos deudas (la tributaria y la civil), aunque lo cierto es que no existe ningún precepto legal que lo impida, más allá de la invocación del manifiesto enriquecimiento injusto que se originaria. Es decir, si el contribuyente condenado por delito contra la Hacienda Pública -a título de autor- es también el sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria nacida con la realización del hecho imponible, el pago que realice, ya sea ante la autoridad judicial, ya sea ante la Administración tributaria, debería tener efectos liberatorios tanto de la deuda tributaria como de la responsabilidad civil.

Sin embargo, cuando dicha categoría subjetiva no coincida, es perfectamente posible que se produzca una duplicidad o multiplicidad de deudores de difícil resolución. Pensemos, por ejemplo, en una deuda tributaria por el Impuesto sobre Sociedades. El obligado tributario es la sociedad, pero la acción penal puede dirigirse también contra el administrador y contra otras personas físicas o jurídicas en concepto de cooperadores necesarios o de partícipes en el delito. En principio, la liquidación vinculada a delito únicamente podrá dirigirse a la sociedad, mientras que la responsabilidad civil en caso de sentencia

condenatoria puede alcanzar a cualquiera de los condenados. Si con ello no bastara, en el artículo 254 LGT se faculta a la Administración tributaria para declarar *responsables solidarios* de la deuda “tributaria” a cualquier persona que figure imputada (hoy investigada) en el proceso penal o hubiere sido condenada como consecuencia del citado proceso.

La casuística que se deriva de la combinación de las normas indicadas es tan amplia que resulta estremecedor. Si a ello se añade, el amplio régimen de medidas cautelares establecido en el 81 LGT, el escenario que se nos presenta es francamente dantesco; y todo ello sin la posibilidad de acceder al control judicial de los únicos jueces y tribunales que están especializados en la aplicación de las normas de derecho tributario.

Afortunadamente, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, todavía mantiene un cierto rigor en el uso de los conceptos jurídicos tanto sustantivos como procesales, y en el artículo 305.7 del CP introduce una regla que nos debería permitir discernir cuando nos encontramos ante una deuda tributaria y cuando nos encontramos ante una deuda por responsabilidad civil derivada de un delito contra la Hacienda Pública.

Según dicho precepto, que no es ocioso recordar que tiene rango de ley orgánica: *”En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no hay liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos los intereses de demora, los jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada ley.”*

Con acertado criterio, el legislador penal concibe la liquidación practicada por la Administración tributaria y la responsabilidad civil determinada por el juez sentenciador como títulos alternativos. Es decir, con una lógica jurídica impecable, la norma lo que indica es que únicamente en aquellos casos en los que legalmente no pueda practicarse la liquidación de la deuda tributaria mediante un acto administrativo, a fin de evitar que una cuestión de legalidad tributaria termine beneficiando al autor de un delito contra la Hacienda Pública, sea el juez penal quien, mediante su resolución, constituya al contribuyente condenado en el deber de resarcir al Tesoro Público en el importe de la deuda tributaria defraudada.

Esta solución técnica, no solo es sencilla de aplicar, sino que además resulta respetuosa con las reglas de la cosa juzgada que venimos examinando. Al propio tiempo, produce el mismo efecto sea cual sea la vía por la que la Administración haya optado para presentar la denuncia: (i) si lo ha hecho por la vía del artículo 251 LGT, finalizado el proceso penal, podrá dictar la liquidación tributaria mediante la que se pone fin al procedimiento inspector que ha estado en suspenso; (ii) mientras que, si lo ha hecho por la vía del artículo 253 LGT, lo que hará la Administración será “ajustar” la liquidación vinculada a delito al resultado de la prueba practicada en juicio. En ambos casos, la naturaleza jurídica de la deuda quedará inalterada, y el título por la que se exige será un acto administrativo a todos los efectos, susceptible de revisión en vía administrativa y, en su caso, de impugnación ante la jurisdicción contencioso-administrativa que, en su condición de jurisdicción natural, tendrá la última palabra acerca de la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Inspección. Por consiguiente, la aplicación estricta de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP soluciona los problemas de inconstitucionalidad que hemos denunciado al inicio de este apartado.

La claridad de lo dispuesto en el artículo 305.7 CP contrasta con la oscuridad de las reglas contenidas en el artículo 257 LGT. Tanto es así que, desde la perspectiva de la cosa juzgada, son preceptos incompatibles entre sí, pues, a nuestro modo de ver, de la norma penal se desprende una regla de competencia funcional que afecta al juez penal en virtud de la cual, si en el momento de presentar la denuncia, se encuentra vigente el derecho de la Administración a practicar la liquidación de la cuota defraudada, considerando que el ejercicio de la acción civil en el proceso penal es disponible (artículos 107 y 111 LECrim), el Abogado del Estado que representa los intereses de la AEAT debería abstenerse de ejercerla o, en caso de hacerlo, el juez debería rechazar su pretensión. Por el contrario, si cuando se denuncia la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, la Administración ya no dispone de la potestad liquidatoria de la deuda tributaria presuntamente defraudada (ya sea por transcurso del plazo de prescripción, ya sea por otra razón), solo mediante el ejercicio de la acción civil derivada del delito puede conseguirse la recuperación del crédito tributario¹³⁸.

En el primer caso, ausente la pieza de responsabilidad civil, la determinación de la cuantía de la cuota defraudada por parte del juez penal ya no produce efectos de cosa juzgada material, de modo que el carácter exclusivamente prejudicial del pronunciamiento judicial en relación a dicho importe permite que, una vez finalizado el juicio, la Administración dicte el acto administrativo que considere conveniente a efectos de regularizar la situación tributaria del contribuyente; lo cual pone en evidencia lo innecesarias que resultan la reglas contenidas en el artículo 257 LGT que tratan de la sentencia condenatoria y,

138. Como explica GIMENO SENDRA: *“Lo que nace del delito es una pretensión civil de resarcimiento la cual puede acumularse a un procedimiento penal en curso o separarse de él y reservarse para plantearla en el correspondiente proceso civil declarativo una vez haya finalizado el proceso penal”*, GIMENO SENDRA, V., *“Manual...”*, cit., p.203

sobre todo, el error mayúsculo en que se incurre en las disposiciones finales primera y tercera de la Ley 34/2015.

En el segundo caso, si al iniciarse el juicio por delito contra la Hacienda Pública, la Administración había perdido su derecho a practicar la liquidación administrativa de la cuota defraudada, dicha situación no queda saneada por el hecho de que el contribuyente resulte condenado pues, en este caso, el importe de la responsabilidad civil determinado por el juez penal es inmovible, sin que resulte admisible que en ejecución de sentencia la Administración tributaria practique liquidación alguna. Es decir, a diferencia del supuesto anterior, ejercida la acción civil en el proceso penal, la sentencia condenatoria producirá efectos de cosa juzgada material en relación con el importe de la deuda exigible al condenado, sin que se produzca la mutación del título pues la deuda tributaria ya estaba extinguida en el momento de iniciarse el proceso penal.

Luego, si esto es así, las reglas contenidas en el artículo 257 LGT no solo no son aplicables sino que resultan contrarias a lo establecido en el artículo 305.7 CP del que se desprende claramente que el régimen jurídico de la ejecución del pronunciamiento civil de la sentencia penal será el que resulte de las normas procesales, sin perjuicio de que el juez penal pueda solicitar el auxilio de los órganos de la Administración tributaria para el desarrollo de las gestiones recaudatorias por la vía del procedimiento administrativo de apremio¹³⁹.

En definitiva, se mire por donde se mire, se llega a la conclusión de que el régimen jurídico desarrollado en el artículo 257 LGT en relación con la sentencia condenatoria por delito con-

139. A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública*” en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

tra la Hacienda Pública, además de manifiestamente inconstitucional, resulta contrario a lo establecido en el artículo 305.7 CP y, sobre todo, con la figura de la cosa juzgada penal. Si a ello se añade que ni tan solo llega a resolver los problemas técnicos que su introducción produce en los procedimientos tributarios de inspección, recaudación y revisión, se pone de manifiesto que, desgraciadamente, el legislador tributario, una vez más, en lugar de aportar luz a la oscuridad, provoca más dudas de las que ya había antes de la aprobación de la Ley 34/2015.

El problema ya no es solo de técnica legislativa sino, sobre todo, de seguridad jurídica de los contribuyentes a los que cada día resulta más complejo conocer las consecuencias jurídicas derivadas de un posible incumplimiento del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, lo que todavía resulta más preocupante, hace prácticamente imposible prever cual será el comportamiento de los órganos de la Administración tributaria ante el descubrimiento de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

4.2.- Efectos de la sentencia de conformidad

Un caso particular de conclusión del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es el de la sentencia de conformidad. Se trata de una resolución de condena en la que la sanción penal no es el resultado propiamente de la decisión judicial sino de un consenso entre las partes¹⁴⁰. Es decir, la acusación

140. Según establece el artículo 787.1 LECrim: *”Antes de iniciarse la práctica de la prueba, la defensa, con la conformidad del acusado presente, podrá pedir al Juez o Tribunal que proceda a dictar sentencia de conformidad con el escrito de acusación que contenga pena de mayor gravedad, o con el que se presentará en ese acto, que no podrá referirse a hecho distinto, ni contener calificación más grave que la del escrito de acusación anterior. Si la pena no excediere de seis años de prisión, el Juez o Tribunal dictará sentencia de conformidad con la manifestada por la defensa, si concurrieren los requisitos establecidos en los apartados siguientes.”*

(formada por el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado en representación de la Administración tributaria), la defensa y el propio contribuyente procesado llegan a un acuerdo en el que, al tiempo que se reconoce la comisión del delito, se determinan los hechos en los que se concreta la acción u omisión penalmente sancionable (particularmente el importe de la cuota defraudada) y se acepta el castigo correspondiente, integrado fundamentalmente por la pena privativa de libertad y la multa pecuniaria. Ante ello, el juez no emite propiamente un juicio, sino que, después de controlar que se cumplen con los requisitos y las garantías del acusado en el proceso penal, emite una resolución de condena que formalmente pone fin al proceso y cuyo contenido reproduce lo decidido por las partes¹⁴¹.

La actual configuración de esta figura en el ordenamiento procesal español es relativamente reciente¹⁴² y su evidente inspiración en las fórmulas transaccionales más propias del derecho anglosajón (*plea bargaining*) generó (y continúa generando) no pocas críticas doctrinales y más de un problema interpretati-

141. Para el profesor GIMENO SENDRA: *"La conformidad es, en primer lugar, un acto procesal que, en cuanto tal, encierra ante todo una voluntad de poner fin a un proceso penal ya iniciado. Dicha declaración de voluntad necesariamente ha de consistir en el reconocimiento y voluntad de la defensa de cumplir la pena más grave de las solicitadas por las distintas partes acusadoras. Por tal razón la conformidad encierra siempre un allanamiento de la defensa a la pretensión penal, entendida como una petición de pena un no como hecho punible."*; GIMENO SENDRA, V., *"Manual..."*, cit., p.550. Por su parte, MORENO CATENA considera que: *"Es la conformidad un modo de poner fin al proceso por la voluntad del acusado, que supone la aceptación de los hechos, de la calificación jurídica y de la responsabilidad que se solicita por la acusación y representa un acto de disposición del derecho de defensa. Esta disposición se concreta en la renuncia al derecho a la presunción de inocencia y exonera a la acusación de la carga de probar la culpabilidad del acusado en un juicio contradictorio con pruebas y debates, de modo que la condena a quien se conforma se produce por su propia manifestación de voluntad y no porque haya sido encontrado culpable tras el juicio oral."*; MORENO CATENA, V., *"Derecho Procesal Penal"*, cit., p.350

142. Si bien es cierto que en la redacción originaria de Ley de Enjuiciamiento Criminal de 1882 ya aparece la posibilidad de que el acusado se conforme con la pena pedida por la acusación (art.655 LECrim) o realice una confesión de culpabilidad (arts.688 y 694 LECrim), no es hasta la aprobación de la Ley orgánica 7/1988, de 28 de septiembre, que se produce un verdadero impulso a esta forma de terminación del proceso penal. La introducción de la conformidad en el procedimiento abreviado (que es el más común), mediante las reglas contenidas en el artículo 789.5.º LECrim y, sobre todo, mediante lo dispuesto en el artículo 703.3 LECrim, supone dar entrada al principio de oportunidad en el proceso penal español.

vo¹⁴³. Sin embargo, en lo que aquí interesa, lo primero que llama la atención es el rotundo éxito que esta fórmula ha tenido en relación con los casos de delito contra la Hacienda Pública pues, estadísticamente, en los últimos años, la inmensa mayoría de ellos terminan mediante sentencia de conformidad, lo cual, a nuestro modo de ver, resulta indicativo de la creciente tendencia a desnaturalizar la función del juez penal, cuya actuación se limita a legitimar formalmente una decisión extraprocesal en la que el principio de “igualdad de armas” brilla por su ausencia.

Probablemente, el éxito de la conformidad en el ámbito del delito contra la Hacienda Pública sea el resultado de diversos factores entre los que, sin duda, se encuentra la presión psicológica que una querrela por fraude fiscal ejerce sobre las personas o entidades contra las que se dirige. La pena “de banquillo” o “de telediario” y el daño reputacional que se deriva de este tipo de procesos constituyen un incentivo de primer orden a evitar la prolongación del litigio penal, sobre todo cuando se trata de personas o entidades con un cierto reconocimiento público y sujetas a seguimiento mediático.

Seguramente, los beneficios penológicos derivados del reconocimiento del delito y de la reparación del daño¹⁴⁴, acompañados

143. Ya en su momento el profesor DE LA OLIVA SANTOS expresó sus profundas reticencias frente a esta fórmula de terminación del proceso penal, pues en su opinión: “*Lo que con las conformidades en el procedimiento abreviado se hace es abrir cinco puertas al pacto, sin medida ni control. Son puertas falsas, puesto que la actuación con arreglo a los criterios de oportunidad no es (por inconstitucional) reconocida legalmente, sino solapada. Lo que tenemos son varias importantes posibilidades fácticas, alentadas por la Fiscalía General del Estado, envueltas en un raído y pobre ropaje procesal. Estas son las posibilidades: la de no respetar las circunstancias fácticas relevantes -la realidad- en la configuración el hecho imputado, la de desentenderse del llamado principio de “verdad material”, la de dejar sin efectividad el Derecho objetivo, convertido en materia manipulable, la de chalanear con el ius puniendi, la de despreocuparse del principio de igualdad en la aplicación de la ley, etc.*” DE LA OLIVA SANTOS, A., “*Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español*”, en «Revista Jurídica de la Región de Murcia», núm.13, 1991, p.11-28.

144. Según establece el artículo 305.6 CP: “*Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario*

de la posibilidad de evitar el ingreso efectivo en prisión como consecuencia de la suspensión de la ejecución de la pena¹⁴⁵, terminan de completar el cuadro de incentivos de lo que podríamos definir como una regularización voluntaria (aunque no espontánea) de la situación tributaria del contribuyente, realizada una vez iniciado el proceso penal pero que, a diferencia de la prevista en vía administrativa¹⁴⁶, supone, no solo el reconocimiento y pago de la deuda tributaria resultante de los hechos puestos de manifiesto por la Inspección de los tributos, sino también el reconocimiento explícito de que se produjo un incumplimiento deliberado de las obligaciones tributarias o, lo que es lo mismo, la aceptación de la condición de delincuente fiscal con todo lo que ello conlleva.

El resultado de todos estos factores (y de otros relacionados con la estrategia que, en los últimos años, han decidido seguir las autoridades fiscales españolas) conduce a un patrón de actuación en el que, a partir de la denuncia formulada por la Inspección de los Tributos, el Ministerio Fiscal y el Abogado del Estado intervienen en una ronda de negociación extraprocesal con los representantes del contribuyente a la búsqueda del consenso respecto a la cuantía que deber ingresarse para evitar la celebración del juicio.

Esta práctica, fundamentalmente centrada en el aspecto económico, a menudo, distorsiona el debate técnico que, en otras circunstancias, se realizaría respecto a los criterios seguidos

o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos [...]."

145. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 80 CP: "*Los jueces o tribunales, mediante resolución motivada, podrán dejar en suspenso la ejecución de las penas privativas de libertad no superiores a dos años cuando sea razonable esperar que la ejecución de la pena no sea necesaria para evitar la comisión futura por el penado de nuevos delitos*"

146. A mayor abundamiento puede verse IGLESIAS CAPELLAS, J. "*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*", en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.341-342, p. 5-50.

por la Administración para fundamentar su propuesta de regularización. Sin embargo, ante la disyuntiva de que la falta de acuerdo desemboque en un juicio, en el que un juez que no es experto en Derecho tributario deba pronunciarse sobre cuestiones de gran complejidad técnica, explica que el contribuyente acusado de un delito contra la Hacienda Pública que dispone de suficientes medios económicos para afrontar el pago de la deuda tributaria que se le exige, aunque pudiera estar en desacuerdo con los criterios seguidos por la Administración o con los hechos que se le atribuyen, ante la posibilidad (aunque fuere remota) de ser condenado a una pena privativa de libertad, termine por renunciar a presentar una batalla jurídica de resultado siempre incierto y opte por la vía de la conformidad.

Si a ello se añade que, como consecuencia del efecto de cosa juzgada material que se predica del contenido prejudicial de la sentencia condenatoria no parece que el asunto pueda ser examinado “*a posteriori*” por un juez de lo contencioso-administrativo, el efecto final de la conformidad penal se sintetizaría en el aforismo *solve et not repete*, lo cual no deja de resultar contradictorio con el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, de alguna manera, evidenciar una cierta perversión de la función que el delito fiscal debe cumplir en un sistema tributario justo.

Desde la perspectiva de la cosa juzgada, la sentencia de conformidad presenta algunos matices en relación con lo expuesto respecto a la sentencia condenatoria que, de algún modo, ponen en entredicho muchas de las “*certezas inmutables*” en las que, hasta el momento presente, se ha basado la práctica forense y la actuación de la Administración tributaria en materia de delito contra la Hacienda Pública.

En primer lugar, si bien se trata de una resolución que produce efectos de cosa juzgada formal, no existe consenso entre la

doctrina procesal respecto a si también produce efectos de cosa juzgada material¹⁴⁷, pues lo cierto es que, no habiéndose producido ningún debate entre las partes (*res iudicanda*) difícilmente puede entenderse que el juez haya fijado el derecho aplicado al caso (*res iudicata*). Por ello, si en la sentencia de conformidad en un caso de delito contra la Hacienda Pública no se produce propiamente un enjuiciamiento el elemento subjetivo del tipo penal, menos aún se producirá un pronunciamiento prejudicial sobre el importe la cuota tributaria defraudada. Luego, en estos casos, cabe preguntarse si tiene algún sentido continuar sosteniendo la doctrina de la mutación del título cuando la sentencia se limita a reproducir el acuerdo que, respecto a la deuda tributaria, han alcanzado la representación procesal de la Administración tributaria y la del contribuyente.

Por otra parte, aunque desde la perspectiva procesal, el acuerdo alcanzado entre las partes constituya el presupuesto necesario de la sentencia de conformidad, desde la perspectiva tributaria, es preciso establecer en qué medida dicho acto de carácter transaccional produce efectos en las potestades de la Administración tributaria y en los derechos y deberes del contribuyente.

En coherencia con lo expuesto en los apartados anteriores, cuando el proceso penal se hubiere iniciado sin una liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, el acuerdo extraprocesal debería ir acompañado de la autoliquidación del obligado tributario en la que se determine la cuota tributaria resultante de los hechos a los que se extiende su conformidad. Una vez firme la sentencia, el procedimiento inspector, que

147. Mientras para GIMENO SENDRA, la sentencia de conformidad produce todos los efectos de la cosa juzgada, para NIEVA FENOLL: "[...] *La resolución que reconoce la conformidad agota sus efectos ahí, en el hecho de la conformidad. Porque lo cierto es que sobre los hechos delictivos en sí no se ha juzgado. Y si no ha habido enjuiciamiento no puede haber cosa juzgada sobre lo que no se ha enjuiciado.*" NIEVA FENOLL, *op. cit.*, p. 151.

quedó suspendido al presentar la denuncia, debe reanudarse a fin de que la Administración formalice su propuesta de regularización, bien mediante un acta de conformidad, bien mediante un acta de acuerdo. Obrando de este modo, el acuerdo de las partes habrá puesto fin tanto al proceso penal como al procedimiento inspector, sin necesidad de utilizar la resolución judicial para un fin que no le es propio.

Sin embargo, cuando el proceso penal se hubiere iniciado por la vía del artículo 253 LGT es necesario aplicar las reglas contenidas en el artículo 257.2.a) LGT, en cuyo caso, se produce la paradoja de que, habiendo concluido el procedimiento inspector, la liquidación vinculada a delito inicialmente practicada por la administración se verá modificada “en ejecución” de una sentencia cuyo contenido es el resultado de un acuerdo entre la propia Administración tributaria y el contribuyente.

4.3.- Los efectos de la conclusión del proceso penal sin una resolución judicial de condena

Con carácter general, la conclusión de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sin una resolución judicial de condena puede producirse por dos motivos: (i) o como consecuencia de un auto de sobreseimiento (provisional o libre) dictado por el juez instructor que, una vez concluidas las diligencias previas, al no advertir la existencia de indicios racionales de la comisión de una defraudación tributaria delictiva decreta el archivo de las actuaciones¹⁴⁸; (ii) o bien, como consecuencia de una sentencia absolutoria dictada por el juez sentenciador (juez

148. Para GIMENO SENDRA: “*Se entiende por sobreseimiento la resolución firme, emanada del órgano jurisdiccional competente en la fase intermedia, mediante la cual se pone fin a un proceso penal incoado con una decisión que, sin actuar el “ius puniendi”, goza de la totalidad o de la mayoría de los efectos de la cosa juzgada*”. GIMENO SENDRA, V., “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, cit., p.523

de lo penal o Audiencia provincial, según proceda) en la que no se consideren probados los elementos objetivos y subjetivos que deben concurrir para imponer a un contribuyente una pena privativa de libertad.

Cuando el proceso penal termina mediante auto de sobreseimiento libre o sentencia absolutoria, la presunción de inocencia establecida en el artículo 24 CE se consolida definitivamente de modo que el contribuyente investigado o acusado de un delito contra la Hacienda Pública queda completamente exculpado y, por consiguiente, ya no podrá ser sancionado con una pena privativa de libertad por los hechos en los que se funda la denuncia presentada por la Administración tributaria. Es decir, en ambos casos se trata de una resolución judicial que produce efectos de cosa juzgada formal y material. Por el contrario, en caso de sobreseimiento provisional, el proceso penal queda en suspenso y los hechos denunciados pendientes de enjuiciamiento, a la espera de que, en un futuro, pudieran surgir nuevos elementos de prueba en los que sostener la acusación¹⁴⁹. Luego, en este segundo caso, la resolución del juez penal no produce efectos de cosa juzgada material. Respecto al efecto de cosa juzgada formal, la doctrina procesal se muestra dividida.

Planteada la cuestión en estos términos, para analizar los efectos jurídicos de una resolución judicial en la que no se considera acreditada la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, habida cuenta de que el legislador tributario ofrece a la Administración dos vías para denunciar los hechos presuntamente constitutivos de una posible defraudación tributaria delictiva, las actuaciones a realizar en la fase post-procesal dependerán:

149. Según lo dispuesto en el artículo 641 LECrim: “Procederá el sobreseimiento provisional: 1º Cuando no resulte debidamente justificada la perpetración del delito que haya dado motivo a la formación de la causa; 2º Cuando resulte del sumario haberse cometido un delito y no haya motivos suficientes para acusar a determinada persona o personas como autores, cómplices o encubridores.”

(i) de una parte, del tipo de resolución judicial por la que se ponga fin al proceso penal; (iii) y, de otra, de si en el expediente que, en su día, se remitió al Ministerio Fiscal o a la jurisdicción competente figuraba (o no) el acto administrativo mediante el cual se liquidó la cuota tributaria defraudada.

Por ello, considerando la extensa casuística que la combinación de ambos parámetros puede generar, a efectos expositivos, a continuación, desarrollaremos el régimen jurídico aplicable a la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública cuando el contribuyente no resulta condenado, agrupando las distintas alternativas en tres posibles situaciones: (i) En primer lugar, analizaremos los efectos del auto de sobreseimiento provisional; (ii) En segundo lugar, nos ocuparemos de los efectos sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria del auto de sobreseimiento libre o de la sentencia absolutoria, cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito; (iii) Y, finalmente, terminaremos nuestro estudio con los efectos de la sentencia absolutoria (o del auto de sobreseimiento libre) sobre la liquidación vinculada a delito.

a) Efectos del sobreseimiento provisional

Con carácter general, el sobreseimiento provisional es una resolución judicial (auto) mediante la cual el juez instructor, al no disponer de suficientes elementos para determinar si los hechos en los que se fundamenta la acción penal ponen de manifiesto (o no) la posible comisión de un delito, deja en suspenso las actuaciones a la espera de que puedan aparecer nuevos elementos de prueba en los que fundamentar: o bien la decisión de dictar auto de sobreseimiento libre (o definitivo), o bien la decisión de dictar auto de apertura del juicio oral¹⁵⁰.

150. Con arreglo a lo establecido en el artículo 779.1º LECrim: "*Practicadas sin demora las diligencias*

La característica principal de esta modalidad de resolución específica del proceso penal es que no produce efecto de cosa juzgada material. Por consiguiente, desde la perspectiva del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, se trata de una figura que introduce muchas dudas acerca de cuál debe ser el tratamiento jurídico que debe darse a un pronunciamiento que, en puridad, deja abiertas todas las posibilidades.

Como no podría ser de otra manera, aunque en la práctica forense se trata de una situación muy habitual, el legislador tributario no ha contemplado los efectos que produce el sobreseimiento provisional lo cual, en principio, nos conduce a dos posibles soluciones: (i) La primera es atribuirle un efecto equivalente a la desestimación de la querella; (ii) La segunda es atribuirle un efecto equivalente a la resolución exculpatoria.

En el primer caso, las normas a considerar serían: (i) de una parte, el artículo 250.2 LGT cuando la denuncia del posible delito contra la Hacienda Pública no se acompañe de la liquidación administrativa de la cuota defraudada; (ii) y, de otra, el artículo 253.2 LGT, cuando se haya dictado la liquidación vinculada a delito. En uno y otro caso, lo que se prevé es la continuación de las actuaciones inspectoras como si nada hubiera sucedido. En el primer caso, se “reanuda” el procedimiento inspector suspendido, mientras que en el segundo se “retrotraen” las actuaciones al momento inmediato anterior a aquel en que se dictó la liquidación vinculada a delito. Luego, de aplicarse este régimen jurídico, la suspensión del proceso penal daría paso a la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente sin que la resolución judicial

pertinentes, el juez adoptará mediante auto alguna de las siguientes resoluciones: 1º Si estimare que el hecho no es constitutivo de infracción penal o que no aparece suficientemente justificada su perpetración, acordará el sobreseimiento que corresponda. Si, aun estimando que el hecho puede ser constitutivo de delito no hubiere autor conocido, acordará el sobreseimiento provisional y ordenará el archivo. [...]”

produzca ningún efecto en las potestades de la Administración tributaria.

Los problemas técnicos de optar por esta vía son diversos. El primero es que desconoce el hecho de que, a juicio de la Administración y del Ministerio Fiscal, los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector pueden ser constitutivos de delito contra la Hacienda Pública, sin que por el juez penal se haya dicho lo contrario. Luego, el principio de presunción de inocencia y el derecho fundamental a no declarar contra uno mismo no se compadecen con la continuación de unas actuaciones administrativas de las que podrían resultar nuevas pruebas en las que sustentar una petición de impulso del proceso penal provisionalmente suspendido¹⁵¹.

En segundo lugar, desde la perspectiva procesal, a diferencia de los supuestos de inadmisión de la querella que provoca la devolución del expediente a la Administración, el proceso penal se ha iniciado a todos los efectos. Luego, en principio, tal como hemos expuesto al tratar de la litispendencia penal, hasta la finalización de la causa rige la prohibición de concurrencia de procedimientos judiciales o administrativos que tengan por objeto los mismos hechos de los que está conociendo el juez penal. Por consiguiente, resulta difícil de sostener que la Administración tributaria pueda desarrollar sus actuaciones investigadoras y, al propio tiempo, reclamar al juez que también practique diligencias de investigación sobre el mismo impuesto y periodo impositivo. Ni que decir tiene que la pendencia del proceso penal impide la continuación o la iniciación de un procedimiento sancionador tributario.

151. Como explica MARTINEZ MUÑOZ: *"Las consecuencias que la coacción ejercida en el procedimiento inspector puede suponer en orden a la vulneración del derecho a no autoincriminarse son especialmente relevantes cuando aparecen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública."* MARTINEZ MUÑOZ, Y., *"Los procedimientos"*, cit., p.9.

Finalmente, actuar como si el proceso penal no se hubiera iniciado, al tiempo que dejaría abierta la posibilidad de presentar una nueva denuncia por delito contra la Hacienda Pública, habilitaría al contribuyente a impugnar en la vía contencioso-administrativa la liquidación tributaria resultante del procedimiento inspector “reanudado”, en cuyo caso podría darse la situación de dualidad de jurisdicciones que el legislador ha tratado de evitar a toda costa.

Si, por el contrario, entendemos que el sobreseimiento provisional produce el mismo efecto que una resolución judicial exculpatoria, la aplicación por analogía de las reglas contenidas en los artículos 250.3 LGT y 257.2 LGT, aunque también conduce a la reanudación de las actuaciones inspectoras, impediría que la Administración tributaria, una vez regularizada la situación tributaria del contribuyente en vía administrativa, pudiera impulsar el desarrollo de nuevas actuaciones judiciales. Sin embargo, dicho modo de proceder no se compadece con la norma procesal según la cual el auto de archivo por sobreseimiento provisional no tiene efectos de cosa juzgada, lo cual deja abierta la posibilidad de que el Ministerio Fiscal (o cualquiera de las partes personadas en el proceso) pueda solicitar al juez la reanudación de la causa.

Ninguna de las alternativas expuestas resulta plenamente satisfactoria y pone de manifiesto lo desacertado que ha sido el legislador tributario cuando, tratando de reducir a categorías “administrativas” las principales instituciones del proceso penal, pretende que el juez penal actué como si fuera un juez de lo contencioso-administrativo cuya resolución “se ejecuta” por la propia Administración autora del acto. Por ello, a nuestro modo de ver, lo coherente con la tesis que venimos defendiendo, es entender que el auto de sobreseimiento provisional, si bien no produce efecto alguno sobre la potestad

liquidatoria de la Administración tributaria, sí que impide la iniciación de un procedimiento sancionador por los mismos hechos que configuran el objeto del proceso penal pendiente de conclusión.

Si esto es así, cuando la denuncia se hubiere presentado sin liquidación de la cuota defraudada, en caso de sobreseimiento provisional, el procedimiento de inspección se reanudará para concluir según las reglas generales de la regularización administrativa. Sin embargo, cuando se hubiere dictado la liquidación vinculada a delito, no nos parece razonable que la Administración desarrolle nuevas actuaciones. En este caso, la retroacción del procedimiento únicamente tiene por objeto ofrecer al obligado tributario la posibilidad de prestar conformidad (o no) a la propuesta de liquidación que, en su día, acompañó la denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Si después de regularizada la situación tributaria del contribuyente, surgieran nuevos elementos de prueba en virtud de los cuales el juez instructor decretara el inicio del juicio oral, el pronunciamiento del juez sentenciador debería quedar circunscrito a la condena o absolución del contribuyente acusado, pero, en ningún caso, debería pronunciarse con efectos de cosa juzgada acerca de la cuota tributaria defraudada, ni tampoco acerca de la responsabilidad civil. Si, por el contrario, se dictara auto de sobreseimiento libre, la Administración tributaria podría iniciar (o reanudar) el procedimiento sancionador tributario.

b) *Efectos del auto de sobreseimiento libre o de la sentencia absolutoria cuando no se ha dictado la liquidación vinculada a delito*

Cuando, al amparo de lo dispuesto en el artículo 251.1 LGT, la denuncia se presenta sin la liquidación administrativa de la

cuota tributaria defraudada, considerando que, en este caso, el inicio del proceso penal provocó la suspensión del procedimiento inspector, en principio, ni el auto de sobreseimiento libre ni, en su caso, la sentencia absolutoria no deberían afectar a la potestad liquidatoria que la Administración tributaria recupera como consecuencia de la desaparición de la litispendencia penal.

Así se desprende de lo indicado en el artículo 251.3 LGT, según el cual, de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración Tributaria iniciará o continuará sus actuaciones: “[...] *de acuerdo con los hechos que los órganos jurisdiccionales hubieren considerado probados.*” Para ello, la propia ley establece un plazo máximo de seis meses que podría ser superior si, en el momento de producirse la suspensión del procedimiento inspector, el periodo de tiempo pendiente hasta completar el plazo establecido en el artículo 150.1 LGT fuere superior a seis meses. No obstante lo anterior, si las actuaciones inspectoras no llegaron a iniciarse, de la literalidad de la norma se desprende que el plazo para iniciar el procedimiento inspector (y para concluirlo) será en todo caso de seis meses a partir de la recepción de la resolución judicial por parte del órgano que, en su día, remitió el expediente al Ministerio Fiscal o pasó el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Luego, una primera lectura de lo dispuesto en el artículo 251.3 LGT nos podría conducir a la conclusión de que la terminación del proceso penal sin condena al contribuyente permite que el procedimiento inspector continúe como si nada hubiera ocurrido, más allá de la sujeción de las partes al relato fáctico de la resolución judicial. Sin embargo, una cosa es que la Administración recupere su potestad para regularizar la situación tributaria del contribuyente absuelto mediante la práctica de la liquidación administrativa de la cuota tributaria

supuestamente defraudada, y otra muy distinta que los órganos de la Inspección puedan desarrollar nuevas actuaciones de investigación justo a continuación de las desarrolladas por el juez penal.

En este sentido, aunque, como venimos sosteniendo, si bien es cierto el contenido prejudicial fiscal de una resolución exculpatoria no produce efecto de cosa juzgada material, no lo es menos que, por aplicación de la dimensión formal del principio de no duplicidad sancionadora (*non bis in idem*), el contribuyente absuelto no puede ser objeto de un nuevo procedimiento (ni judicial ni administrativo) por los mismos hechos respecto a los que ya se ha pronunciado el juez penal. Por consiguiente, a nuestro modo de ver, la única interpretación de la regla contenida en el artículo 251.3 LGT que resulta respetuosa con los derechos fundamentales del contribuyente absuelto es aquella según la cual, una vez concluido el proceso penal, la Administración procederá a dictar el acto administrativo de liquidación de la cuota tributaria que resulte: (i) de los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto durante las actuaciones inspectoras realizadas antes de presentar la denuncia; (ii) y de todos aquellos otros descubiertos como consecuencia de las diligencias judiciales practicadas por el juez instructor o, en su caso, de la prueba practicada en juicio.

En otras palabras, el desarrollo de un proceso penal iniciado a instancias de la Administración, en el transcurso del cual el juez instructor habrá desarrollado una investigación exhaustiva de los hechos denunciados para la cual, además, puede servirse del auxilio de personal de la Administración tributaria, agotaría el derecho a comprobar la situación tributaria del contribuyente contra el que se dirige la acción penal. Por ello, reproducir dicha actividad investigadora “*como si nada hubiere sucedido*” resulta contrario al principio de no duplicidad.

Dicho lo anterior, a nuestro modo de ver, tampoco es completamente cierto que, concluido el proceso penal mediante una resolución exculpatoria, la Administración tributaria recupere en todos los casos su potestad para dictar la liquidación tributaria. El efecto de cosa juzgada material que el legislador tributario atribuye al contenido prejudicial de la sentencia penal vincula a los órganos de la Administración, no solo en relación con relato fáctico del fallo sino también a la motivación que conduce a la absolución. Es decir, como veremos a continuación, en el artículo 257.2.b) LGT se contempla el caso de que la resolución exculpatoria se dicte por inexistencia de obligación tributaria, en cuyo caso la Administración debe anular, de oficio, la liquidación vinculada a delito. Luego, aunque el artículo 251.3 LGT no lo diga, no tiene sentido que se pueda reanudar un procedimiento inspector cuando por un juez se ha declarado que no existe la obligación tributaria de la que nace el deber de satisfacer la cuota.

Por consiguiente, de la interpretación sistemática de las reglas contenidas en el artículo 251.3 LGT resulta que, concluido un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública mediante una resolución judicial exculpatoria -ya sea un auto de sobreseimiento libre, ya sea una sentencia absolutoria-, salvo que por el juez penal se haya declarado la inexistencia de la obligación tributaria, la Administración podrá regularizar la situación tributaria del contribuyente absuelto con fundamento en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo y en el desarrollo de las actuaciones judiciales, pero sin posibilidad de realizar nuevas actuaciones de investigación una vez terminado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

No obstante lo anterior, en relación a la sentencia absolutoria (no así respecto al auto de sobreseimiento libre) puede produ-

cirse una situación realmente sorprendente cuando Ministerio Fiscal o el Abogado del Estado (en representación de la Administración tributaria) hubieren ejercido la acción civil conjuntamente con la acción penal¹⁵². En este caso, desde la perspectiva procesal, cabe la posibilidad de que la resolución judicial, aun absolviendo al contribuyente del delito contra la Hacienda Pública, se pronuncie sobre la responsabilidad civil¹⁵³ y fije el importe de la deuda tributaria. Luego, por aplicación de la doctrina de la mutación del título, una vez más, se produce la paradoja de que, como consecuencia del efecto de cosa juzgada material atribuible al pronunciamiento civil de la sentencia penal, la Administración quedaría desprovista de su potestad liquidatoria y, en consecuencia, no podría reanudar el procedimiento suspendido ni liquidar la cuota defraudada.

Es evidente que se trata de un efecto que el legislador tributario no ha previsto, que deja sin contenido la regla del artículo 251.3 LGT, y que pone de manifiesto las profundas contradicciones de un modelo en el que, para favorecer los intereses de la Administración tributaria, se desnaturalizan las instituciones del proceso penal tratando de convertirlo en una prolongación del procedimiento inspector. Por ello, en coherencia con lo expuesto al tratar de la sentencia condenatoria, entendemos que la Administración dispone de la potestad de dictar la liquida-

152. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 LECrim: “La acción civil ha de entablarse juntamente con la penal por el Ministerio Fiscal, haya o no en el proceso acusador particular; pero si el ofendido renunciare expresamente a su derecho de restitución, reparación o indemnización, el Ministerio Fiscal se limitará a pedir el castigo de los culpables.”

153. Según lo dispuesto en el artículo 116 LECrim: “La extinción de la acción penal no lleva consigo la de la civil, a no ser que la extinción proceda de haberse declarado por sentencia firme que no existió el hecho de que la civil hubiere podido nacer”. Al propio tiempo, conforme a lo establecido en el artículo 742 LECrim: “En la sentencia se resolverán todas las cuestiones que hayan sido objeto del juicio, condenando o absolviendo a los procesados no solo por el delito principal y sus conexos, sino también por las faltas incidentales de que se haya conocido en la causa [...] También se resolverán en la sentencia todas las cuestiones referentes a la responsabilidad civil que hayan sido objeto del juicio.”

ción mediante la que se regulariza la situación tributaria de un contribuyente, independientemente de cuál sea el sentido de la resolución por la que concluya el proceso penal.

Por consiguiente, en correspondencia con el régimen jurídico que deriva de lo dispuesto en los artículos 251.3 y 257.2 LGT, el Ministerio Fiscal y la Abogacía del Estado deben abstenerse de ejercer la acción civil en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Si no lo hicieren y se dictase una sentencia absolutoria que incluyera un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil, habría de actuarse según lo expuesto al tratar de la sentencia condenatoria. Es decir, la Administración deberá dictar la liquidación mediante la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente absuelto y el contribuyente podrá oponerse a ella mediante la interposición de los recursos ordinarios en vía administrativa y, en su caso, mediante la presentación de un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa.

c) Efectos del auto de sobreseimiento libre o de la sentencia absolutoria sobre la liquidación vinculada a delito

Cuando la denuncia administrativa del delito contra la Hacienda Pública se presenta acompañada de la liquidación vinculada a delito prevista en el artículo 253 LGT, en caso de que el proceso penal concluya mediante una sentencia absolutoria o mediante auto de sobreseimiento libre, el artículo 257.2 LGT regula dos situaciones distintas: (i) de una parte, que la ausencia de condena sea consecuencia de la inexistencia de la obligación tributaria cuyo supuesto incumplimiento determinó el inicio del proceso penal; (ii) y, de otra, que por el juez penal no se aprecie la comisión de un delito contra la Hacienda Pública por un motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria.

En el primer caso, según lo establecido en el artículo 257.2.b) LGT, en ejecución de la resolución judicial, la Administración tributaria procederá a anular la liquidación vinculada a delito dictada en el momento de presentar la denuncia y, en su caso, a devolver los ingresos realizados durante el transcurso del proceso penal, junto con los correspondientes intereses de demora. En el segundo, se procederá a la retroacción de las actuaciones inspectoras al momento anterior al que se dictó la liquidación vinculada a delito, de modo que el procedimiento inspector se reiniciará para, en su caso, concluir mediante el correspondiente acuerdo de liquidación en el que la Administración tributaria deberá tener en cuenta los hechos declarados probados en la resolución judicial.

A la vista de este régimen jurídico, una vez más, advertimos como el legislador tributario atribuye efecto de cosa juzgada material al contenido prejudicial fiscal de la sentencia penal, aunque, en este caso, trata de restringirlo al pronunciamiento acerca de la inexistencia de la obligación tributaria subyacente, lo que, indirectamente, confiere al juez penal la potestad de dejar sin efecto un acto administrativo. En este sentido, no deja de sorprender el hecho de que se regule un supuesto específico para el caso de que en el proceso penal se acredite que no existió la obligación de contribuir, pero únicamente se contemple dicha situación para el caso de que la Administración tributaria hubiere dictado la liquidación vinculada a delito.

Es decir, si lo que se quiere es impedir una regularización administrativa en contra del pronunciamiento del juez penal, dicho efecto jurídico debe aplicarse también en caso de que la vía por la que se denunció el delito contra la Hacienda Pública hubiera sido la del artículo 251 LGT. Sin embargo, tal como se ha expuesto en el apartado anterior, aunque el legislador guarda silencio respecto a esta cuestión, la vinculación de la Admi-

nistración tributaria a los “*hechos probados*” contenidos en la resolución judicial conduce a una situación semejante, siempre que el relato fáctico del pronunciamiento judicial sea suficientemente explícito.

Desde la perspectiva procesal, la técnica legislativa empleada al redactar el artículo 257.2.b) LGT es manifiestamente mejorable, pues no es lo mismo que en el proceso penal se acredite la inexistencia de una obligación, a que no se acredite su existencia. En el primer caso, se requiere la prueba de un hecho negativo, en el segundo se trata de la valoración judicial de la prueba de cargo aportada por la Administración por medio del Ministerio Fiscal. Naturalmente, la Administración tributaria tratará de ajustarse a la literalidad de la norma y exigirá que el pronunciamiento del juez penal específicamente declare que no existe obligación tributaria, mientras que el contribuyente absuelto tratará de deducir dicho mismo efecto del contenido del fallo, aunque no exista una declaración expresa de inexistencia. Quizás, por ello, consciente de la dificultad que se introduce, el nuevo artículo 999 LECrim faculta a las partes para que, en caso de desacuerdo con el modo de ejecutar la sentencia penal, se dirijan al juez para que dicte instrucciones “*con claridad*”.

Salvado este primer escollo interpretativo, cabe preguntarse en qué consiste el pronunciamiento del juez penal sobre la existencia de la obligación tributaria en virtud del cual queda sin efecto la liquidación vinculada a delito. Una primera respuesta nos conduciría a la prueba del hecho imponible pues, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 20 LGT, se trata del presupuesto fijado por la ley de cada tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Luego, si en el curso del proceso penal, la acusación no logra acreditar la realización del hecho imponible, el juez debe dictar auto de sobreseimiento libre o, en su caso, sentencia absolutoria, por inexistencia

de obligación tributaria, en cuyo caso no solo no se impondrá sanción alguna, sino que, por decisión del legislador tributario, tampoco se regularizará administrativamente la situación tributaria del contribuyente absuelto.

Otra posible situación que conduciría al mismo resultado se produce cuando, por la defensa del contribuyente, se acredite la concurrencia de una causa de no sujeción (ya sea objetiva, subjetiva o por razón del territorio¹⁵⁴) o de un supuesto de exención que favorece al obligado tributario contra el que se dirige la acción penal. En uno y otro caso, aun habiéndose realizado el presupuesto de hecho de la obligación tributaria, ésta no sería exigible al individuo favorecido por la causa de no sujeción o de exención y, en consecuencia, respecto a él no se habría acreditado la existencia de obligación tributaria.

En un sentido semejante, podría sostenerse que no existe obligación tributaria cuando, aun habiéndose realizado el hecho imponible, la Administración no ha aportado pruebas de entidad suficiente para acreditar que el contribuyente acusado es el sujeto pasivo del impuesto cuyo pago se ha eludido (artículo 36 LGT). Finalmente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 59 LGT, técnicamente, no existirá obligación tributaria en aquellos casos en los que la deuda devengada se haya extinguido, ya sea por pago, compensación, condonación o, incluso, por prescripción.

154. En este sentido particularmente ilustrativo resulta el razonamiento contenido en la STS 892/2016, de 25 de noviembre según la cual: *"Desde el momento en que la Audiencia considera de manera expresa que no ha quedado suficientemente acreditado cuál era el domicilio fiscal del acusado durante los ejercicios 2000 y 2001 pierde toda su base fáctica el delito de defraudación tributaria que resultaría de la aplicación de la LIRPF: si no era residente en España (alternativa más beneficiosa y, por tanto, aunque no en sea en materia estrictamente penal, hipótesis a la que nos conduce el principio in dubio que alcanza a todos los hechos que de forma directa e indirecta puedan tener repercusión penal, aunque no sean los estrictamente integrantes del tipo penal) no estaría obligado a tributar en razón de tal impuesto [...]"*

Luego, según como se interprete la regla contenida en el artículo 257.2.b) LGT, en la resolución por la que se ponga fin al proceso penal, el juez debería efectuar una valoración exhaustiva de la relación jurídico-tributaria a fin de esclarecer si existe o no la obligación cuyo supuesto incumplimiento justificó la denuncia presentada por la Administración tributaria. Aunque nos parece una exageración exigir este tipo de pronunciamiento al juez penal, si así no lo hiciera, con arreglo a lo establecido en el artículo 999 LECrim, cualquiera de las partes del proceso podrá dirigirse al juez para que determine “*con claridad*” los efectos que la resolución judicial debe producir en la liquidación vinculada a delito.

La mera exposición de algunas de las situaciones jurídicas que se derivan de la regla contenida en el artículo 257.2.b) LGT pone de manifiesto lo desafortunado que ha sido el legislador tributario al obviar las reglas de la prejudicialidad no devolutiva y la cosa juzgada penal. No tiene sentido alguno exigir al juez penal que actúe a modo de juez de lo contencioso-administrativo, de modo que para sobreseer una causa o dictar una sentencia absolutoria deba pronunciarse expresamente acerca de si, a su juicio, existe o no la obligación tributaria subyacente. El juez penal conoce del hecho punible, no del hecho imponible. Por ello, la aplicación prejudicial de la norma tributaria se realiza a los solos efectos del ejercicio del *ius puniendi*. Una vez firme la resolución judicial, la razón (o motivación) por la que se sobresee la causa o se absuelve al contribuyente no debería afectar a la potestad regularizadora de la Administración tributaria, pues es perfectamente posible que un juez penal no considere acreditada la existencia de la obligación tributaria a los efectos de entender consumado un delito contra la Hacienda Pública y que, en base a los mismos hechos, un juez de lo contencioso-administrativo considere perfectamente válida la liquidación

administrativa de la cuota tributaria dictada una vez concluido el proceso penal¹⁵⁵.

Luego, a nuestro modo de ver, en este caso en particular, la confusión en la que incurre el legislador tributario al regular los efectos de la sentencia penal en las potestades de la Administración resulta perjudicial para los intereses generales, pues vincula el destino de la regularización administrativa de la situación tributaria del contribuyente al sentido del fallo mediante el que se ponga fin al proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

En cuando a la segunda posibilidad, si el juez penal nada dice acerca de la inexistencia de la obligación tributaria, una vez firme el auto de sobreseimiento libre o la sentencia absolutoria, parece que la Administración recupera su potestad liquidatoria y, previa retroacción de actuaciones, puede regularizar la situación tributaria del contribuyente exculpado, sin otro límite que los hechos declarados probados en la causa penal. Para ello, aunque la norma no lo diga expresamente, por las constantes referencias a la “*nueva*” liquidación que se efectúan en el artículo 257.2 LGT, cabe entender que, primero, la Inspección de los tributos debe anular la liquidación vinculada a delito para, seguidamente, realizar una nueva propuesta de liquidación (acta) a la que el obligado tributario podrá prestar su conformidad o expresar su disconformidad -como en cualquier otro procedimiento inspector-, tras lo cual, por el Inspector jefe, se dictará el correspondiente acto administrativo de liquidación en el que se determinará la deuda tributaria a ingresar por el contribuyente absuelto del delito contra la Hacienda Pública.

155. Como explica el propio Tribunal Supremo en la sentencia 892/2016, de 25 de noviembre: “*El principio in dubio no alcanza solo a los elementos factuales conformadores del tipo penal sino también a aquellos otros extrapenales en principio per que en concreto tienen trascendencia penal*”.

Como no podría ser de otro modo, este régimen jurídico suscita aún más interrogantes que el anterior. El primero de ellos se refiere a los actos de gestión recaudatoria que se hayan podido adoptar en el transcurso del proceso penal: ¿son nulos de pleno derecho? El segundo interrogante se refiere al destino que le espera a la liquidación “genérica” practicada en caso desdoblamiento del procedimiento inspector en el momento de presentar la denuncia: ¿debe anularse también dicha liquidación? Y, finalmente, el tercero, tiene que ver con la imposibilidad de retrotraer las actuaciones cuando el procedimiento inspector ya ha concluido.

Empezando por la tercera cuestión, si con arreglo a lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 253.1 LGT, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o el pase del tanto de culpa a la jurisdicción competente determina la *finalización* del procedimiento de comprobación, no nos encontramos con una situación de suspensión como la prevista en el artículo 150.3.a) LGT para los supuestos de denuncia sin liquidación (artículo 251 LGT), sino ante un supuesto de terminación de las actuaciones inspectoras al que resulta de aplicación la regla de preclusión contenida en el artículo 148.3 LGT, según la cual: *“Cuando las actuaciones inspectoras hayan terminado con una liquidación provisional, el objeto de las mismas no podrá regularizarse nuevamente en un procedimiento de inspección que se inicie con posterioridad, salvo que concurra alguna de las circunstancias a que se refiere el párrafo a) del apartado 4 del artículo 101 de esta ley y exclusivamente en relación con los elementos de la obligación tributaria afectados por dichas circunstancias.”*

Es decir, si la Administración tributaria ya se ha pronunciado respecto a los elementos de la obligación tributaria y ha dictado un acto administrativo de liquidación -que se ha puesto de manifiesto al obligado tributario y respecto al cual incluso se ha

iniciado el procedimiento de recaudación- no puede aceptarse que, por hecho de que no se entienda cometido un delito contra la Hacienda Pública, dicha liquidación quede sin efecto y la Inspección pueda iniciar un nuevo el procedimiento inspector del que pueda resultar una liquidación distinta.

En otras palabras, si al regular el tránsito entre la fase administrativa y la fase judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, el legislador, en lugar de declarar impugnabile la liquidación vinculada a delito (artículo 254 LGT), hubiere aceptado con todas sus consecuencias el modelo de paralelismo procedimental, no habría interferencias entre el proceso penal y los procedimientos tributarios, en cuyo caso la sentencia absolutoria se limitaría a excluir la imposición de la sanción penal pero no produciría efecto alguno en la regularización de la situación tributaria del contribuyente. Lamentablemente, no fue ésta la opción seguida por la Ley 34/2015, de modo que, a nuestro modo de ver, la única forma de interpretar la regla contenida en el artículo 257.2.b) LGT sin provocar la indefensión del contribuyente absuelto es entender que dicha *retroacción* de actuaciones tiene por objeto reestablecer los derechos y opciones procedimentales que le fueron restringidos en el momento en que la Administración tributaria apreció la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública.

Es decir, siguiendo la misma línea argumental expuesta en el apartado anterior, no se trata desarrollar una nueva comprobación inspectora a continuación del proceso penal, ni de incorporar nuevos elementos de prueba en perjuicio del contribuyente, sino que, una vez firme la resolución judicial exculpatoria, la Inspección notificará al obligado tributario una nueva propuesta de regularización en la que: (i) o bien, se reproducirá el contenido de la LVD; (ii) o bien, se reducirá el importe de

la cuota tributaria como consecuencia de los hechos declarados probados en el proceso penal.

Dicho de otro modo, fijada la posición de la Inspección acerca del importe de la cuota defraudada antes del inicio del proceso penal, en la fase post-procesal opera la regla de la prohibición de *reformatio in pejus*, pues no tendría sentido alguno que el importe de la LVD vincule a la Administración en caso de sentencia condenatoria y no la vincule en caso de sentencia absolutoria¹⁵⁶. En uno y otro caso, se trata de un acto administrativo en el que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 219.1 LGT, solo puede revocarse en beneficio de los interesados, y siempre que se estime que infringe manifiestamente la ley o cuando circunstancias sobrevenidas, que afecten a una situación jurídica particular, pongan de manifiesto la improcedencia del acto dictado.

Por otra parte, el artículo 257.2 LGT establece que la Administración tributaria deberá notificar dicha liquidación “sustitutiva” de la LVD conforme a las reglas establecidas en el artículo 150 LGT, lo cual no deja de resultar claramente contradictorio con la declaración contenida en el artículo 253.1 LGT en el sentido de que el procedimiento inspector se entiende finalizado con la notificación de la liquidación vinculada a delito. Es decir, del tenor literal del precepto se desprende que el legislador, o bien está reproduciendo el esquema general de la suspensión del procedimiento inspector, o bien está aplicando las reglas de la retroacción de actuaciones acordada en un procedi-

156. En un sentido semejante MARTINEZ MUÑOZ considera que: “[...] si en el proceso penal se dicta una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública no es posible aplicar una sanción administrativa, al igual que si el juez no aprecia finalmente la existencia de delito por inexistencia de obligación tributaria, pero si se dicta una sentencia firme absolutoria por un motivo diferente, la consecuencia debería ser la imposición de una sanción administrativa por la autoridad competente como resultado de los hechos que el órgano judicial haya considerado probados y sin necesidad de un nuevo enjuiciamiento de la cuestión.” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos...”, cit., p.7.

miento de revisión en vía administrativa o en una resolución de un juez de lo contencioso-administrativo. Ello explicaría también que, para el cómputo de los intereses de demora, se remita a lo dispuesto en el artículo 26 LGT. Sin embargo, no nos encontramos en ninguno de ambos supuestos, sino simplemente ante una resolución judicial en la que no se considera cometido un delito contra la Hacienda Pública.

Los motivos que conducen al juez penal a dictar una resolución exculpatoria pueden ser muy diversos, y la mayoría de los ellos no guardan relación alguna con el contenido de la liquidación de la cuota tributaria defraudada¹⁵⁷. Por ejemplo, cuando el juez considera consumada la prescripción penal, o la acusación no consigue probar un comportamiento doloso, el proceso finalizará mediante una sentencia absolutoria en la que no tiene porqué hacerse mención alguna a la deuda tributaria. Del mismo modo, en caso de fallecimiento del acusado (o incluso si se encuentra en paradero desconocido) puede dictarse sentencia absolutoria (o auto de sobreseimiento) sin necesidad de que el fallo contenga un pronunciamiento acerca de la existencia o inexistencia de obligación tributaria. Luego, no tiene sentido que, en estos casos, el fracaso de la acción penal proporcione a la Administración una “segunda oportunidad” para regularizar la situación tributaria del contribuyente¹⁵⁸.

157. En este sentido, resulta muy oportuna la reflexión del Tribunal Supremo, cuando en su Sentencia 892/2016, de 25 de noviembre, indica que: “[...] *el nivel de motivación de las sentencias absolutorias es menos intenso que el de las condenatorias. Las sentencias absolutorias, en relación con la constatación de la inexistencia de arbitrariedad o error patente, precisan una motivación distinta de la que exige un pronunciamiento condenatorio. En este supuesto, es imprescindible que el razonamiento sobre la prueba conduzca como conclusión a la superación de la presunción de inocencia.*”

158. A nuestro modo de ver, esta situación presenta una gran similitud con el debate doctrinal y jurisprudencial acerca de la denominada teoría del “*tiro único*”. La posición actual de la Sala de lo Contencioso del Tribunal Supremo respecto a esta cuestión viene reflejada en la Sentencia 525/2017, de 27 de marzo (rec. 3570/2015) en la que consta un voto particular del Magistrado D. José DÍAZ DELGADO en el que, entre otras, figura la siguiente reflexión: “[...] *ha de partirse de un principio. Nadie puede resultar beneficiado de sus propios errores, o como dice el artículo 110.3 de la ley 30/1992, de 26 de noviembre: «Los vicios y defectos que hagan anulable un acto no podrán ser alegados por quienes los*

Si esto es así, considerando que difícilmente en una sentencia absolutoria se establecerá una cuota tributaria defraudada por importe superior al determinado en la liquidación vinculada a delito, el supuesto en el que probablemente podría llegar a encajar una norma como la contenida en el artículo 257.2.c) LGT es aquel en el que la resolución judicial determina un importe de la cuota dolosa por debajo del límite cuantitativo establecido en el artículo 305.1 CP. Es decir, según el juez penal, aun habiéndose producido el incumplimiento deliberado de una obligación tributaria *existente*, de la prueba practicada en juicio, no resulta suficientemente acreditado que importe de la cuota defraudada resulte superior a 120.000 euros. En este caso, el efecto de cosa juzgada material que el legislador tributario, a nuestro pesar, ha decidido conferir a la sentencia penal, obligaría a la Administración a modificar la liquidación vinculada a delito para ajustar su importe a los “*hechos declarados probados*” en el proceso penal. Curiosamente, se trataría de una ejecución de fallo equiparable a la prevista en el apartado anterior para el caso de sentencia condenatoria en la que el importe de la cuota determinado por el juez penal, aun siendo superior a 120.000 euros, resulte inferior al establecido en la liquidación vinculada a delito.

Limitado el ámbito objetivo de aplicación de la regla contenida en el artículo 257.2.c) LGT a los supuestos de absolución o sobreseimiento por insuficiencia de cuota dolosa, el efecto de cosa juzgada material del contenido prejudicial fiscal de la sentencia penal es doble: (i) por una parte, vincula a la Administración tributaria que no puede dictar una liquidación ad-

hubieren causado». Se podrá discutir si este precepto es aplicable o no en materia tributaria, pero es claro que revela un principio general de derecho, y hasta una exigencia del sentido común [...]. Esta última posibilidad de hacer aquello que se debió hacer en su momento es innecesaria, pues la Administración tiene todos los medios que le presta el ordenamiento jurídico para su labor inspectora y puede interrumpir el amplio plazo de prescripción de cuatro años cuantas veces quiera, y aportar los medios probatorios correspondientes antes de dictar la resolución.”

ministrativa por un importe superior al establecido por el juez penal; (ii) y, por otra, vincula al contribuyente, impidiendo que pueda impugnar dicha liquidación en todo aquello que traiga causa de los hechos declarados probados en el proceso penal.

De nuevo, el legislador tributario hace gala de una confusión conceptual que le conduce a consecuencias de difícil aplicación. En primer lugar, debemos señalar que, en general, el efecto de cosa juzgada se predica del pronunciamiento jurisdiccional (fallo), no de la valoración de la prueba practicada en juicio¹⁵⁹. En segundo lugar, los hechos declarados probados en un proceso judicial no dejan de ser «hechos». Luego, para desvirtuar la eficacia probatoria del contenido de una resolución judicial es necesario aportar otros instrumentos de prueba que pongan de manifiesto otros hechos distintos de los que se desprendan consecuencias jurídicas también distintas. Unos y otros serán objeto de valoración por el juez de lo contencioso a quien compete revisar la *nueva* liquidación administrativa dictada tras la sentencia absolutoria. Finalmente, no resulta ocioso recordar que la cuota tributaria no es un hecho, sino el resultado de la aplicación de una norma y, por consiguiente, susceptible de interpretaciones divergentes, en cuyo caso la del juez natural debe prevalecer respecto aquella realizada por el juez penal a efectos estrictamente prejudiciales.

Una vez más, se constata el error en que se incurre al establecer un régimen jurídico especial para la liquidación administrativa mediante la que se determina el importe de la cuota tributaria que se considera defraudada por el presunto autor de un delito contra la Hacienda Pública. El efecto de cosa juzgada material,

159. GIMENO SENDRA cuando señala que: "La parte dispositiva penal y civil de las sentencias firmes gozan de la totalidad de los efectos de la cosa juzgada, ya que, tal como se ha avanzado, en el proceso penal, y a diferencia del civil no caben las «sentencias absolutorias de la instancia» por lo que todas las sentencias penales son de fondo." GIMENO SENDRA, V., "Manual...", *op. cit.*, p.611

indebidamente atribuido al contenido prejudicial fiscal de la sentencia absolutoria, al tiempo que produce innecesariamente la ineficacia sobrevenida de la liquidación vinculada a delito, intenta restringir el derecho de defensa del contribuyente en contra de su derecho fundamental a la tutela judicial efectiva. De todos modos, puesto que dicha vinculación al pronunciamiento del juez penal no alcanza al juez contencioso-administrativo -que valorará libremente cualesquiera instrumentos probatorios que las partes les presenten-, siempre existe la posibilidad de reproducir el debate mediante la impugnación de la liquidación tributaria dictada “en ejecución” de la sentencia absolutoria.

Por lo que se refiere a los actos de gestión recaudatoria (incluidas las medidas cautelares) adoptados para obtener el ingreso de la cuota tributaria determinada mediante la liquidación vinculada a delito, en el apartado c) del artículo 257.2 LGT no se contiene una regla como la prevista en el apartado a) por la que se declaran válidos y subsistentes los actos de gestión recaudatoria dictados en el transcurso del proceso penal. Por el contrario, de lo dispuesto en el apartado b) se desprende claramente que la anulación de la liquidación vinculada a delito como consecuencia de la sentencia absolutoria por inexistencia de obligación tributaria comportará la anulación de los actos de gestión recaudatoria y, en su caso, la devolución de las cantidades indebidamente ingresadas o el reintegro de los costes de las garantías aportadas para suspender el procedimiento de recaudación. Sin embargo, cuando se trate de una absolución por motivo diferente a la inexistencia de obligación tributaria, la posición que se adopte en relación con la validez de la liquidación vinculada a delito determinará el criterio a seguir respecto a los actos de gestión recaudatoria que de ella traen causa.

Si se entiende que, como consecuencia de la retroacción de actuaciones, se produce la ineficacia sobrevenida de la LVD,

dicho efecto jurídico se trasladará al procedimiento de recaudación iniciado al amparo de lo dispuesto en el artículo 255 LGT. Por el contrario, si se entiende que la retroacción únicamente tiene por objeto “ajustar” el importe inicialmente liquidado y, al propio tiempo, ofrecer al obligado al pago la posibilidad de prestar su conformidad a la propuesta de regularización, podría argumentarse que, en la medida en que la deuda tributaria no haya sido satisfecha, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 26.5 LGT, los actos de gestión recaudatoria dictados durante el transcurso del proceso penal mantienen su validez, sin perjuicio de la modificación de su cuantía en caso de que de los “hechos probados” contenidos en la resolución judicial resulte una cuota defraudada de importe inferior al inicialmente liquidado. Aunque nosotros nos inclinamos por la segunda opción, como consecuencia de la literalidad del precepto probablemente se termine imponiendo la primera.

Una cuestión distinta de la anterior son los intereses de demora de la *nueva* liquidación que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.2 LGT, deben liquidarse según lo que se establece en el artículo 26.2 LGT. Aunque el artículo 253.1 LGT no lo diga expresamente, de su lectura se deduce que la liquidación vinculada a delito no incorpora los intereses de demora devengados por la falta de ingreso de la cuota tributaria defraudada. Por ello, cuando el proceso penal concluye mediante una sentencia condenatoria o mediante una resolución exculpatoria por motivos distintos a la inexistencia de la obligación tributaria, la Administración tributaria debe de practicar la liquidación de los intereses de demora en función de cuál sea el importe de la cuota defraudada que resulte de la sentencia. En este caso, como no podría ser de otro modo, el periodo a considerar será el comprendido entre la fecha de finalización del plazo voluntario de ingreso y la fecha en la que se dicte la liquidación tributaria definitiva.

En relación con los efectos que la sentencia absolutoria produce en la liquidación tributaria “genérica” practicada en los supuestos de desdoblamiento del procedimiento inspector (art. 253.3 LGT), aunque el artículo 257 LGT guarda silencio, es evidente que, al encontrarse conectada con la liquidación vinculada a delito, cualquier modificación que esta última experimente necesariamente repercutirá en ella. Si la resolución judicial absuelve al contribuyente por inexistencia de obligación tributaria, el efecto de cosa juzgada material que el legislador tributario ha reconocido a la sentencia penal no puede no extenderse a cualquier otra liquidación administrativa que tenga el mismo fundamento jurídico que la liquidación vinculada a delito. Luego, en coherencia con ello, en estos casos, la Administración tributaria debería anular, de oficio, tanto una como otra y dictar una nueva liquidación que comprenda la totalidad de los elementos de la regularización administrativa.

Sin embargo, en la práctica, dicha actuación no resulta tan sencilla. Si el contribuyente no ha impugnado la liquidación genérica, el acto administrativo habrá devenido firme; en cuyo caso para su revocación deberá seguirse el procedimiento previsto en el artículo 219 LGT, salvo que se entienda que, al amparo de la cláusula abierta del artículo 217.g) LGT, la resolución judicial por la que se declara inexistente la obligación tributaria provoca la nulidad de pleno derecho. En cambio, si el contribuyente ha impugnado la liquidación “genérica”, la decisión sobre su adecuación a derecho corresponde adoptarla al órgano revisor que, en el momento de finalizar el proceso penal, esté conociendo del asunto. Si se trata de un Tribunal económico-administrativo, en principio, cabría entender que, en su condición de *Administración Tributaria*, también queda sujeto al efecto de cosa juzgada material establecido en el artículo 257.2 LGT y, por consiguiente, al tener conocimiento de la sentencia absolutoria en la que se declara que no existe la obligación

tributaria de la que trae causa la liquidación vinculada a delito, deberá dictar su resolución con sujeción a los hechos en el ella se declaran probados.

Por el contrario, si se trata de un juez o tribunal de la jurisdicción contencioso-administrativa la situación resulta algo más compleja (si cabe) pues, en su condición de juez natural, el juez contencioso no está vinculado al pronunciamiento prejudicial contenido en la resolución del juez penal. Es decir, las reglas contenidas en el artículo 257 LGT van dirigidas a los órganos de la Administración tributaria que deben aplicarlas en la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública. Sin embargo, de ello no se sigue que la decisión del legislador tributario de atribuir efecto de cosa juzgada material a la sentencia penal vacíe de contenido la competencia del juez contencioso para decidir acerca de la adecuación a derecho de los actos sujetos a su conocimiento. Por ello, sin perjuicio de que el contribuyente pueda aportar la resolución penal al juicio contencioso -o de que, a la vista de los hechos que figuran en la sentencia penal, el Abogado del Estado pudiera allanarse a la pretensión del recurrente-, nada impide que el juez contencioso, a diferencia del juez penal, considere que la obligación tributaria existe y resulta exigible al contribuyente y, en consecuencia, decida mantener, total o parcialmente, la validez de la liquidación tributaria “genérica”, en cuyo caso nos encontraríamos con resoluciones judiciales contradictorias.

Cuando la resolución judicial absuelve al contribuyente por una causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria, pero de los hechos probados se desprende que la cuota dolosa es inferior a la inicialmente liquidada por la Administración tributaria, la modificación “*a la baja*” de la liquidación vinculada a delito debería comportar una modificación “*al alza*” de la liquidación tributaria “genérica” pues, con arreglo a lo dis-

puesto en el artículo 253.3. b) LGT, el importe de la primera se deduce del importe de la segunda. Sin embargo, en este caso, puesto que no se trata de revocar o de declarar la nulidad de la liquidación “genérica” sino de aumentar su importe, tratándose de una actuación realizada en perjuicio del contribuyente, con arreglo a lo establecido en el artículo 218.1 LGT, salvo que se invoque una causa de nulidad de pleno derecho o la comisión de un error material, aritmético o de hecho, no habría posibilidad de modificar el importe inicialmente liquidado.

Del mismo modo, en caso de que el contribuyente hubiere impugnado la liquidación, la regla de la *reformatio in pejus* impediría que se dicte una resolución (administrativa o judicial) por un importe superior al que figura en el acto impugnado. Luego, a nuestro modo de ver, el efecto derivado de una sentencia absolutoria por la que se determine una cuota tributaria defraudada de importe inferior al que figura en la liquidación vinculada a delito será la imposibilidad de aumentar en la misma proporción el importe de la liquidación genérica.

Finalmente, el estudio de los efectos que la sentencia absolutoria produce sobre la potestad liquidatoria de la Administración, no puede concluir sin una referencia a la prescripción del derecho a regularizar la situación tributaria del contribuyente absuelto. Según lo indicado en el último apartado del artículo 257 LGT, a partir de la fecha en la que el órgano competente para la “reanudación” de las actuaciones reciba “el expediente”, se iniciará el cómputo del plazo de prescripción del derecho a determinar la deuda tributaria cuya interrupción se produjo como consecuencia de la remisión del expediente al Ministerio fiscal o al pasar el tanto de culpa a la jurisdicción competente.

Esta regla, si bien se ajusta al supuesto de denuncia sin liquidación previsto en el artículo 251 LGT, no tiene ningún senti-

do cuando la Administración tributaria decide seguir el cauce previsto en el 253 LGT pues, en este caso, el procedimiento inspector no se suspende, sino que concluye con la liquidación vinculada a delito. En cualquier caso, al recibir la sentencia, la Inspección dispone de un plazo de seis meses para practicar la liquidación de la cuota defraudada. Dicho plazo “de ejecución” podría ser superior si en la fecha en la que se presentó la denuncia por delito contra la Hacienda Pública el periodo no consumido del plazo establecido en el artículo 150.1 LGT excedía de seis meses. El efecto derivado del incumplimiento de dicho plazo será el previsto en el artículo 150.6 LGT y, por consiguiente, que no se tenga por producido el efecto interruptivo de la prescripción de las actuaciones inspectoras desarrolladas con anterioridad.

Desde una perspectiva de estricta técnica legislativa, en relación con el procedimiento desarrollado en el artículo 253 LGT, la redacción de este precepto resulta más que discutible. Si el legislador declara que el procedimiento inspector concluye con la práctica de la liquidación vinculada a delito previa al inicio del proceso penal, no tiene sentido alguno que, a efectos de regular los plazos de la fase post-procesal del delito contra la Hacienda Pública, se tome como referencia el periodo de tiempo “no consumido” de un procedimiento de comprobación concluido. Más aún, dicha norma parece que desconoce lo dispuesto en el artículo 239 LGT cuando establece que: “[...] *los actos de ejecución, incluida la práctica de liquidaciones que resulten de los pronunciamientos de los tribunales, no forman parte del procedimiento en el que tuviese su origen el acto objeto de impugnación*”.

Evidenciado lo anterior, desde la perspectiva de la prescripción del derecho a practicar la liquidación de la deuda tributaria una vez finalizado el proceso penal mediante una sentencia absolutoria, las principales cuestiones a resolver son: (i) de una parte,

en qué medida la consumación de la prescripción penal en el seno del propio proceso penal afecta a la potestad liquidatoria de la Administración tributaria; (ii) y, de otra, en qué medida las irregularidades formales del procedimiento inspector previas al inicio del proceso penal impiden la ejecución posterior de la sentencia absolutoria, cuando la causa de la exculpación es un motivo distinto a la inexistencia de obligación tributaria.

Respecto a la primera cuestión, según lo dispuesto en los artículos 251.2 y 253.1 LGT, la remisión del expediente al Ministerio Fiscal o del tanto de culpa al juez penal interrumpe el cómputo de la prescripción tributaria hasta que concluya el proceso penal. Por consiguiente, cabe entender que la indebida prolongación de las actuaciones judiciales hasta el extremo de que se produzca la prescripción penal intraprocesal no debería afectar a la potestad liquidatoria de la Administración tributaria. Sin embargo, parece que el Tribunal Supremo considera que una situación como la descrita no solo enerva el ejercicio del *ius puniendi* sino también la posibilidad de regularizar administrativamente la situación tributaria del contribuyente absuelto¹⁶⁰.

Se trata de una doctrina, cuyo fundamento cabe buscarlo en el principio de seguridad jurídica, que, si bien tiene su origen en un

160. En su reciente Sentencia 339/2017, de 28 de febrero, el Tribunal Supremo examina un supuesto en el que la inactividad en la vía penal ha ocasionado la prescripción del delito contra la Hacienda Pública, de modo que se acuerda la devolución del expediente a la Administración tributaria que dicta la liquidación tributaria. Ante ello el Alto Tribunal considera que: "*Desde la perspectiva procesal del principio non bis in idem, no cabe separar el aspecto formal del material, esto es, se paraliza el procedimiento administrativo y se sigue solo el procedimiento penal en tanto que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito, puesto que de no poder ser constitutiva de delito no cabe remisión alguna y, en su caso, de hacerse la remisión carece de virtualidad alguna para que se produzcan los efectos que se prevén normativamente, como es, claro está, la interrupción de la prescripción*". Por ello, en relación a la prescripción tributaria, concluye señalando que: "[...] *la interrupción de la prescripción se produce por la remisión en forma del expediente al Ministerio Fiscal, a partir de cuyo instante el plazo vuelve a correr de forma que si el procedimiento se paraliza por causa de la inactividad ajena al interesado, el transcurso del plazo abocará a la prescripción par en su caso sancionar y -por así disponerse- para liquidar [...]*".

proceso penal iniciado sin liquidación tributaria, de prosperar, introduciría una tercera variante en relación con las dos alternativas de sentencia absolutoria contempladas en el artículo 257.2 LGT.

A nuestro modo de ver, si, como venimos sosteniendo, se entiende que la sentencia penal no produce efectos de cosa juzgada material sobre el derecho de la Administración a regularizar la situación tributaria del contribuyente absuelto, la validez y eficacia de la LVD no quedarían afectadas por la prescripción sobrevinida de la acción penal. Por el contrario, si, como se deduce del artículo 257.2.c) LGT, en caso de sentencia absolutoria por causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria, debe dictarse una nueva liquidación en sustitución de la LVD, no puede descartarse que la reciente doctrina jurisprudencial sobre la extensión de efectos de la prescripción penal impida a la Administración dictar dicha “*nueva*” liquidación.

En relación con los defectos formales previos de la LVD, en el párrafo tercero del artículo 253.1 LGT se indica claramente que, si bien dichas irregularidades no impedirán la presentación de la denuncia, en caso de retroacción de las actuaciones como consecuencia de una sentencia absolutoria por una causa distinta a la inexistencia de obligación tributaria, podrán invocarse por el contribuyente sin ninguna restricción. Por consiguiente, si en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o el tanto de culpa al juez penal, el procedimiento inspector se encontraba en la situación descrita en el artículo 150.6 LGT, su reanudación posterior debe realizarse en las mismas circunstancias, tanto a los efectos del cómputo de la prescripción del derecho de la Administración a practicar la liquidación de la deuda tributaria, como a los efectos de atribuir el carácter de “voluntarios” a cualesquiera ingresos realizados por el contribuyente, particularmente aquellos que hubieren podido producirse durante el transcurso del proceso penal.

Curiosamente, en este caso, podría darse la situación de que la anulación de la LVD no tenga su causa en el efecto de cosa juzgada material atribuido a la resolución judicial, sino que se deba a los propios vicios del acto administrativo que se encontraban *latentes* durante el transcurso del proceso penal, a la espera de su resultado. En caso de sentencia condenatoria, ya hemos visto, como el efecto de cosa juzgada material los sana y la liquidación subsiste; mientras que, en caso de sentencia absolutoria, la exculpación del contribuyente indirectamente impide la regularización administrativa.

4.4.- Los efectos de la sentencia absolutoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria

Con carácter general, en el último apartado de artículo 250.2 LGT se establece que: *”De no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará, cuando proceda, el procedimiento sancionador administrativo de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieren considerado probados.”*

Una regla muy parecida aparece en el artículo 251.2 LGT para el caso de denuncia “sin liquidación”, mientras que en el artículo 257 LGT no se hace mención alguna a los efectos de una sentencia absolutoria cuando el proceso se ha iniciado por la vía del artículo 253 LGT.

De la literalidad las normas indicadas podría entenderse que la conclusión del proceso penal sin la condena del contribuyente, ya sea como consecuencia de una resolución de sobreseimiento libre, ya sea como consecuencia de una sentencia absolutoria, deja expedita la vía para que la Administración tributaria imponga una sanción tributaria si considera que los hechos descubiertos, aunque no constituyan una defraudación tributaria de relevancia penal, sí que constituyen una infracción admi-

nistrativa. Sin embargo, desde la perspectiva de los efectos de la cosa juzgada y, sobre todo, desde la dimensión formal del principio de no duplicidad, dicha conclusión merece alguna matización¹⁶¹.

Con carácter general, el efecto de cosa juzgada formal que se atribuye a la resolución absolutoria impide que, en relación con el contribuyente absuelto, pueda fundamentarse una nueva acusación por delito contra la Hacienda Pública por el mismo concepto y periodo impositivo. Es decir, los efectos vinculantes de la sentencia no solo determinan la imposibilidad de reconsiderar los hechos enjuiciados, sino que cierran la posibilidad al ejercicio de la acción penal, aunque con posterioridad se descubran otros hechos de los que se pudiera desprenderse la efectiva comisión de una defraudación tributaria delictiva. La preclusión procesal es total y absoluta, sin que ningún acontecimiento posterior, salvo los expresamente habilitantes del recurso extraordinario de revisión (artículo 954 LECrim), permita reabrir la causa.

Por lo que se refiere al efecto de cosa juzgada material de la resolución exculpatoria, aunque la norma tributaria establece que la vinculación de la Administración se circunscribe únicamente a los *hechos declarados probados*, lo cierto es que el contenido del pronunciamiento judicial puede afectar a la potestad sancionadora más allá de la sujeción al relato fáctico de la sentencia. Más aún, según cual sea el contenido del fallo, por aplicación de la norma de conexidad (artículo 68.9 LGT), sus efectos vinculantes podrían llegar a extenderse, total o parcialmente, a periodos

161. Así lo sostiene también MARTINEZ MUÑOZ cuando en relación al artículo 250.2 LGT afirma que: “Esta regla se muestra respetuosa con la vertiente material del principio no bis in idem, pero el legislador parece haber olvidado que el mencionado principio presenta también una vertiente formal que imposibilita además que se produzca un nuevo pronunciamiento sobre la cuestión, prohibiendo el doble enjuiciamiento de una conducta ilícita.” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos ...”, cit. p. 5.

impositivos distintos a los que motivaron el ejercicio de la acción penal, siempre que el comportamiento desarrollado por el contribuyente coincida con aquel objeto de enjuiciamiento. Incluso sería posible que el pronunciamiento exculpatario del juez penal alcanzase a personas o entidades distintas al obligado tributario respecto al cual se dirigieron las actuaciones inspectoras.

En particular, si la razón por la que no se aprecia la existencia de delito es la inexistencia de obligación tributaria, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.2.b) LGT, el efecto de cosa juzgada material que el legislador tributario atribuye a la resolución judicial determina que la Administración deba anular la LVD, en cuyo caso resultará imposible iniciar un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto unos hechos de los que, según el juez penal, no nace obligación tributaria alguna pues, si no hay obligación, tampoco hay incumplimiento y, en consecuencia, no hay infracción tributaria sancionable.

Del mismo modo, si el juez penal, al valorar el comportamiento del contribuyente, considera que ha obrado con la debida diligencia, difícilmente prosperará un acuerdo de imposición de sanción tributaria fundamentado en los mismos hechos, pues la infracción tributaria requiere, al menos, la concurrencia de simple negligencia en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Un efecto semejante se producirá en caso de que en la sentencia se aprecie que el incumplimiento tributario se debió a un error invencible, una causa de justificación o cualquier otra circunstancia que enerve la culpabilidad del contribuyente.

En todos estos casos, y en muchos otros que pueden producirse en la práctica forense, un pronunciamiento del juez penal que exculpe completamente al contribuyente de su participación en las irregularidades tributarias denunciadas o concluya que, pese a intervenir en ellas, no concurre en su comportamiento el

elemento subjetivo indispensable para imponerle una sanción, vinculará a la Administración tributaria que no podrá ignorar el efecto de cosa juzgada de la resolución judicial.

Cuando se trate de una sentencia exculpatoria por causas distintas a la inexistencia de obligación tributaria -por ejemplo, por prescripción de la acción penal-, si bien parece que, en este caso, la Administración tributaria mantiene inalterada su potestad sancionadora, el modo de ejercerla, en buena medida, dependerá de la forma en que se inició el proceso penal. Es decir, una vez más, debemos distinguir si la denuncia de la *notitia criminis* incluyó o no la liquidación administrativa de la cuota tributaria supuestamente defraudada.

En aquellos casos en los que el proceso penal se inició sin liquidación administrativa previa de la cuota defraudada, la reanudación del procedimiento inspector suspendido produce el efecto jurídico previsto en el artículo 189.2.a) LGT, en el sentido de interrumpir el cómputo del derecho de la Administración a sancionar las posibles irregularidades que pudieran ponerse de manifiesto como consecuencia de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente. Por consiguiente, si las actuaciones inspectoras suspendidas se reanudan en tiempo y forma, una vez concluido el procedimiento, el actuario deberá consignar en el acta si, a su juicio, los hechos descubiertos ponen de manifiesto la comisión de una infracción tributaria (artículo 153.g) LGT). En caso positivo, según lo dispuesto en el artículo 251 LGT, el procedimiento sancionador se desarrollará con arreglo a las reglas generales contenidas en el Título IV LGT.

Sin embargo, considerando que el derecho fundamental a no ser objeto de una doble incriminación tiene también una dimensión formal, tenemos serias dudas acerca de si en dicho

procedimiento sancionador la Administración puede fundamentar su resolución en elementos de prueba distintos a los aportados a la causa penal¹⁶².

Es decir, como hemos visto al tratar de los efectos de la resolución exculpatoria sobre la potestad liquidatoria de la Administración tributaria, una cosa es que la ausencia de imposición de una sanción penal permita la imposición de una sanción administrativa, y otra muy distinta es que, una vez finalizado el proceso penal, los órganos de la Inspección puedan desarrollar una actividad investigadora adicional a la desarrollada durante el transcurso del proceso penal.

De la regla contenida en el artículo 250.2 LGT -cuyo texto hemos reproducido al inicio de este apartado- podría desprenderse que el procedimiento sancionador iniciado tras una sentencia absolutoria únicamente tiene por objeto determinar si, *de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieren considerado probados*, procede imponer una sanción tributaria al contribuyente absuelto. Esta interpretación, plenamente respetuosa con el principio de *non bis in ídem*, constriñe el ejercicio de la potestad tributaria a la decisión de dictar o no el acto administrativo de imposición de la sanción, pero sin que se confiera a la Administración el derecho a obtener otros elementos de prueba distintos a los que ya figuran en el expediente recibido junto con la resolución exculpatoria.

Luego, en coherencia con lo ya expuesto, a nuestro modo de ver, recaída una resolución judicial exculpatoria, salvo que por el juez

162. Así lo sostiene también LOPEZ DIAZ al considerar que: "[...] si bien no se genera una doble sanción, si origina un doble, aunque no simultáneo procedimiento, donde entran en juego otros principios como la prohibición de dos verdades o la seguridad jurídica." LOPEZ DIAZ, A., "Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT", en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.167, 2015, p.21.

se haya declarado la inexistencia de la obligación tributaria, la Administración podrá sancionar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente absuelto con fundamento en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo o durante el transcurso de las actuaciones judiciales, pero sin posibilidad de realizar nuevas actuaciones de investigación una vez finalizado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹⁶³.

Cuando, al amparo de lo establecido en el artículo 253 LGT, la denuncia administrativa se acompaña de la liquidación de la cuota tributaria defraudada, ya hemos visto que la resolución judicial exculpatoria puede producir dos efectos: (i) la nulidad de dicha liquidación por inexistencia de obligación tributaria, en cuyo caso entendemos que no cabe la posibilidad de iniciar un procedimiento sancionador tributario; (ii) o la retroacción de actuaciones, en cuyo caso debemos plantearnos en qué medida todo lo expuesto en relación al procedimiento inspector afecta también al procedimiento sancionador tributario.

Para no reproducir los argumentos desarrollados en apartados anteriores, solamente diremos que el efecto de cosa juzgada de la resolución absolutoria, combinado con las consecuencias del principio de no duplicidad (en su dimensión formal), nos conducen a la conclusión de que la Administración tributaria podrá sancionar las posibles infracciones tributarias cometidas por el contribuyente absuelto, pero no desarrollar actos de in-

163. Más contundente se muestra MARTINEZ MUÑOZ cuando, en base a una sólida interpretación de la jurisprudencia del TEDH en relación al artículo 4 del Protocolo núm. 7 del CEDH, sostiene que: “[...] creemos que la regulación propuesta debería completarse con otra regla que, sobre la base del respeto a la cosa juzgada en su aspecto negativo, impidiera una nueva persecución de los mismos hechos cuando el procedimiento penal ya ha finalizado con sentencia firme, en cuyo caso una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigiría la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo. Solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto deberían permitir a la Administración tributaria iniciar o continuar con el procedimiento sancionador [...]”, MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos ...”, cit., p. 6.

vestigación posteriores a la conclusión del proceso penal¹⁶⁴. Por consiguiente, tomando como presupuesto fáctico los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo y aquellos otros que resultan de las diligencias judiciales, podrá dictarse un acto de imposición de sanción tributaria de acuerdo con el régimen jurídico desarrollado en el Título IV de la LGT.

Otra cosa distinta ocurre respecto a aquellas posibles infracciones tributarias cuyo presupuesto objetivo no coincide con el fundamento fáctico de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada en su día por la Administración tributaria. En este caso entendemos que la resolución judicial exculpatoria no produce efectos de cosa juzgada ni tampoco se produce duplicidad, ni formal ni material, en el ejercicio del *ius puniendi*. Luego, sin perjuicio de la posible consideración de algunas de las declaraciones contenidas en la resolución judicial exculpatoria, en principio, la potestad sancionadora de la Administración no se vería afectada.

En este sentido, mención especial merece el efecto que la sentencia absolutoria produce en caso de que se hubieren dictado liquidaciones separadas (artículo 253.3 LGT) y, en relación con importe resultante de la liquidación “genérica” se hubiere iniciado un procedimiento sancionador tributario. Las variantes técnicas que admite una situación como la descrita son incontables, pues dependerán del estado procedimental en que se encuentre tanto la liquidación de la cuota tributaria “no dolosa” como del propio acto de imposición de sanción del que trae causa.

De todos modos, en coherencia con la línea argumental que venimos sosteniendo, considerando que, en relación al contenido penal de la resolución, el pronunciamiento del juez pro-

164. A la misma conclusión llega MARTINEZ MUÑOZ, *op. cit.*, p.7.

duce efectos de cosa juzgada forma y material que vinculan a la Administración tributaria, es perfectamente previsible que una resolución exculpatoria extienda total o parcialmente sus efectos, no solo en relación al importe de la cuota defraudada, sino sobre todo en relación al elemento subjetivo de la infracción tributaria. En este caso, el destino de la sanción tributaria derivada de la liquidación “genérica” en buena medida dependerá del grado de coincidencia que su presupuesto de hecho guarde en relación con los hechos que, en su momento, fundamentaron el ejercicio de la acción penal y respecto a los cuales el juez no aprecia la comisión de una infracción penal.

Finalmente, para completar el análisis de los efectos de la sentencia penal absolutoria en la potestad sancionadora de la Administración tributaria, es preciso realizar una mención al plazo del que dispone la Administración tributaria para iniciar un procedimiento sancionador una vez concluido el proceso penal. Como en los supuestos anteriores, y ante el silencio de la norma, debemos distinguir según si el proceso se inició por la vía del artículo 251 LGT, o bien se inició por la vía del artículo 253 LGT.

Cuando el proceso penal se inició sin liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, considerando que el procedimiento inspector quedó suspendido, con la conclusión del proceso penal, según lo dispuesto en el artículo 251.3 LGT, se reanudarán las actuaciones inspectoras en un plazo máximo de seis meses, salvo que, en el momento de remitir el expediente al Ministerio Fiscal o de pasar el tanto de culpa a la jurisdicción penal, el tiempo “no consumido” en las actuaciones inspectoras previa fuere superior.

Por consiguiente, hasta que no se dicte el acuerdo de liquidación correspondiente no se inicia el plazo establecido en el artículo 209.2 LGT para iniciar el procedimiento sanciona-

dor tributario en cualquiera de sus modalidades. Sin embargo, cuando, con carácter previo a la presentación de la denuncia, la Administración tributaria dicta el acto administrativo mediante el cual se determina el importe de la cuota defraudada, salvo en caso de que la resolución absolutoria se funde en la inexistencia de obligación tributaria, en el apartado anterior, ya hemos visto como, a nuestro modo de ver, no procede iniciar un nuevo procedimiento inspector. Luego, en este caso, podría entenderse que la Administración dispone de un plazo de tres meses para iniciar el procedimiento sancionador tributario, a contar desde la fecha en la que la sentencia absolutoria tenga entrada en el registro del órgano competente para ejercer la potestad sancionadora.

4.5.- Efectos de la sentencia condenatoria sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria

Para concluir el estudio de los efectos de la sentencia penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios, únicamente nos queda analizar en qué medida una resolución judicial de condena afecta la potestad sancionadora de la Administración tributaria.

La norma en la que se establece el régimen jurídico a seguir en caso de que un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública termine con una condena al contribuyente denunciado se encuentra en los artículos 250.2 y 251.2 LGT, donde se establece que: "*La sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa por los mismos hechos*".

Esta regla, que reproduce exactamente lo dispuesto en el artículo 180.1 LGT 2003, legaliza el principio de *non bis in ídem* en el ejercicio del *ius puniendi* derivado del incumplimiento de

las obligaciones tributarias, y declara incompatibles la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública y la sanción administrativa por infracción tributaria cuando una y otra compartan el mismo presupuesto fáctico.

Por consiguiente, independientemente de cual haya sido la vía seguida para trasladar al juez penal la *notitia criminis*, la resolución judicial mediante la que se impone una sanción privativa de libertad (y una multa pecuniaria, además de otras penas de carácter accesorio) por la comisión de una defraudación tributaria delictiva produce, respecto del contribuyente condenado, dos efectos diferenciados: (i) uno de carácter procesal, que proviene del efecto de cosa juzgada (formal y material), que impide un enjuiciamiento penal posterior por los mismos hechos¹⁶⁵; (ii) y, al propio tiempo, otro de carácter administrativo, con fundamento en el principio de no duplicidad sancionadora, que impide que la Administración tributaria pueda iniciar o continuar el procedimiento sancionador en relación con los hechos tomados en consideración por el juez penal para fundamentar la condena.

Si esto es así, más allá del ámbito estricto de la cosa juzgada, cabe entender que, para el legislador tributario, los efectos limitativos de la potestad sancionadora de la Administración derivados del principio de no duplicidad no son *erga omnes*, pues leyendo la norma a *sensu contrario* parece que indirectamente autoriza a la Administración a sancionar en vía administrativa aquellas infracciones tributarias que, por fundamentarse en un

165. Como explica CORTES DOMINGUEZ: "Desde un punto de vista objetivo la cosa juzgada se extiende solo a los hechos que han sido objeto de acusación y posterior juicio. Es obvio, después de lo que llevamos dicho en esta obra, que la delimitación objetiva de la eficacia de cosa juzgada no se determina por las calificaciones que se hayan podido hacer de los hechos enjuiciados. La calificación penal comporta la absolución o, en su caso, la condena y la gravedad de ésta, pero el enjuiciamiento de los hechos se produce con independencia de la calificación que hagamos de ellos." MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, "Derecho Procesal Penal", cit., p.435.

presupuesto fáctico distinto, resulten compatibles con la sanción penal por delito contra la Hacienda Pública¹⁶⁶.

Como hemos visto al tratar del principio de no duplicidad, la configuración del delito contra la Hacienda Pública como un tipo penal en blanco provoca que el hecho punible penalmente y el hecho punible administrativamente compartan un mismo presupuesto fáctico que no es otro que el hecho imponible del que nace la obligación tributaria cuyo incumplimiento genera tanto la responsabilidad criminal como la responsabilidad infractora. Luego, siendo el catálogo de infracciones tipificadas en los artículos 191 y siguientes de la Ley General Tributaria mucho más extenso que la descripción del comportamiento constitutivo de una defraudación tributaria con trascendencia penal contenido en el tipo del artículo 305 CP, y habida cuenta que la sanción tributaria únicamente requiere la concurrencia de simple negligencia, es perfectamente posible que algunos de los hechos puestos de manifiesto en el proceso penal no cumplan las condiciones para sustentar una resolución de condena pero sí cumplan las condiciones para fundamentar una sanción administrativa.

Si de la literalidad de lo dispuesto en el artículo 250.2 LGT se entiende que la Administración tributaria puede sancionar

166. En este sentido, MARTINEZ MUÑOZ explica cómo de la reciente jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) relativa al artículo 4 del Protocolo 7 al CEDH (STEDH de 20 de mayo de 2014, caso Nykänen contra Finlandia, STEDH de 27 de noviembre de 2014, caso Lucky Dev contra Suecia o STEDH de 27 de enero de 2015, caso Rinas contra Finlandia) se desprende claramente que la prohibición de procedimientos sancionadores consecutivos que tengan por objeto los mismos hechos. Por ello en su opinión, a la que nos adherimos, “[...] una normativa acorde con las directrices europeas en materia de derechos humanos exigiría la conclusión del enjuiciamiento de dichos hechos y la imposibilidad de establecer una sanción en el ámbito administrativo. Solo la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal o el archivo de las actuaciones sin previo enjuiciamiento sobre el fondo del asunto deberían permitir a la Administración tributaria iniciar o continuar el procedimiento sancionador [...]”. MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos ...”, cit., p. 6. También GIMENO SENDRA se muestra muy crítico con la posición que, respecto a esta cuestión, viene sosteniendo el Tribunal Constitucional al considerar que no se infringe el bis in idem si en caso de que se apliquen dos sanciones (penales o administrativas) sobre unos mismos hechos punibles, una y otra se compensen entre sí de modo que exista un solo “quantum”. GIMENO SENDRA, V., “Manual...”, cit. p. 615.

todo aquello no haya sido sancionado por el juez penal, podría llegarse a la conclusión de que el límite de la duplicidad lo marcaría el importe de la cuota tributaria que, según la sentencia condenatoria, se corresponda con la cuota «dolosa» defraudada. Es decir, la interdicción de la concurrencia sancionadora se produciría, no tanto en el tipo infractor como en la base de la sanción, de modo que, desde esta perspectiva, no resultaría contrario al principio de no duplicidad el hecho de que la Administración tomase como base de la sanción administrativa aquel importe de la cuota tributaria que no figura liquidado en la resolución judicial y en el que se entienda que concurre el requisito de la «negligencia» en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Sin embargo, esta interpretación de la norma tributaria no se compadece con el efecto de cosa juzgada que, en opinión de la mayoría de la doctrina procesal, se predica de todo el contenido de la sentencia y no solo de su parte resolutoria¹⁶⁷. Por ello, a nuestro modo de ver, para delimitar el límite al ejercicio del *ius puniendi*, no se trata tanto de identificar cuáles son los hechos (en el sentido de antecedentes fácticos) en los que se funda la sentencia de condena como de fijar el ámbito al que se extiende el enjuiciamiento penal, de manera que el límite objetivo de la duplicidad sancionadora no sería en ningún caso el importe de la cuota «dolosa» sino que los *hechos* a los que se refieren los artículos 250.2 y 251.2 LGT no pueden ser otros que los que se deducen del expediente que la Administración remitió al Ministerio Fiscal o al juez penal competente.

A corroborar esta interpretación vendría la ubicación sistemática de ambas normas pues, al igual que su antecedente normativo, tienen por objeto regular los efectos que se producen

167. GIMENO SENDRA, V., “Manual...”, cit. p.610.

cuando, en un procedimiento tributario de comprobación, se ponen de manifiesto indicios de la posible comisión de una defraudación tributaria delictiva. Luego, desde esta perspectiva, habida cuenta de que la ley confiere a los órganos de la Administración un amplio margen para decidir el contenido de la denuncia, sería perfectamente razonable entender que los hechos que limitan el *ius puniendi* administrativo en caso de sentencia condenatoria son los *hechos denunciados*, que son los que conforman el objeto del proceso y respecto a los cuales el juez penal se ha pronunciado, expresa o implícitamente¹⁶⁸.

Desde la perspectiva de los principios generales del derecho sancionador tributario se llega a una conclusión semejante, pues resulta indiscutible que aquello que justifica tanto la imposición de una sanción penal como de una sanción administrativa no es propiamente un «hecho» sino una *acción* o una *omisión* del contribuyente consistente en incumplir una obligación tributaria. Si esto es así, por aplicación del principio de no duplicidad, el comportamiento constitutivo del ilícito penal absorbería íntegramente el comportamiento constitutivo del ilícito tributario. Es decir, la acción u omisión que genera la responsabilidad es única, independientemente de cuál sea el importe de la cuota tributaria defraudada pues, a efectos penales, lo relevante es que supere los 120.000 euros.

Luego, desde esta perspectiva, para fijar el límite del *ius puniendi* administrativo, lo razonable sería entender que el límite de

168. En este sentido resulta muy oportuna la reflexión de NIEVA FONOLL en la que pone de manifiesto en una resolución judicial puede haber distintas clases de pronunciamientos, distinguiendo entre: los pronunciamientos explícitos, los pronunciamientos implícitos, los pronunciamientos sobre hechos declarados probados, los pronunciamientos sobre razonamientos jurídicos e incluso habla de los pronunciamientos prescindibles. Por ello concluye señalando que: "[...] *los extremos que precisen estabilidad en una sentencia deberán ser determinados en cada supuesto concreto. Pero una vía de ayuda no va a ser la distinción entre ratio decidendi y obiter dicta, sino que, bien contrario, aplicar esta distinción provocará confusión.*" NIEVA FONOLL, J., *op.*, cit, p. 187.

la duplicidad vendría determinado por la actuación del obligado tributario que se somete a enjuiciamiento, de modo que, si bien el efecto de cosa juzgada material se proyectaría sobre el presupuesto fáctico de la condena, el efecto de cosa juzgada formal se proyectaría sobre la totalidad de las acciones u omisiones por las que la acción penal se dirige contra el contribuyente¹⁶⁹.

Es por ello por lo que, pese al tenor literal de la norma tributaria, desde la perspectiva de la cosa juzgada, a nuestro modo de ver, no resulta aceptable fragmentar el *ius puniendi* de manera que, tomando como referencia el relato fáctico de la sentencia, se restrinjan sus efectos materiales al importe de la cuota defraudada en el que se apoya la condena. El enjuiciamiento del juez penal se extiende a todo el objeto del proceso que le ha sido sometido a su consideración y con su pronunciamiento ejerce la potestad sancionadora tanto en relación con los hechos que considera merecedores de castigo como respecto a los hechos que no considera que tengan relevancia penal. Por ello, cuando exista plena coincidencia entre lo que podríamos denominar la cuota tributaria «denunciada» y la cuota tributaria «sancionada» es indiscutible que la sanción penal agota materialmente el *ius puniendi*. Sin embargo, de ello no se sigue que cuando no exista dicha coincidencia la Administración tributaria disponga de una “segunda oportunidad” para ejercer la potestad sancionadora pues, en este caso, será el efecto de cosa juzgada formal el que impedirá que se dicte un acuerdo de imposición de sanción tributaria en base a “*los mismos hechos*” de los que ha conocido (y sancionado) el juez penal.

169. Para ello puede resultar de utilidad la distinción que algunos autores proponen entre “*res iudicata*” y “*res iudicanda*”, en función de si respecto a la cuestión ha existido o no debate en el proceso. Con ello el efecto de cosa juzgada se extendería a todas aquellas cuestiones que las partes propusieron y respecto a las cuales el juez hubo de pronunciarse, expresa o implícitamente. A mayor abundamiento puede verse SERRA DOMINGUEZ, M., “*Comentario al art. 1252 del Código Civil*”, en «Comentarios al Código Civil y compilaciones forales», Madrid, 1981, tomo XVI, vol.2, p. 729 y 731.

Una situación distinta a la anterior se plantea respecto a aquellas irregularidades tributarias de carácter formal o instrumental cometidas en ocasión -o como consecuencia- de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, respecto a las cuales el juez penal, o bien no se ha pronunciado expresamente, o bien no las ha considerado penalmente relevantes. Aunque en estos casos también existen dudas acerca de si la Administración tributaria puede ejercer su potestad sancionadora sin incumplir la prohibición del *bis in idem* en su dimensión formal, habrá de estarse al contenido de la resolución judicial para averiguar si respecto a tales “hechos” se ha producido un enjuiciamiento que produzca efecto de cosa juzgada o no.

Algo parecido ocurre respecto aquellos hechos puestos de manifiesto en el proceso penal que, por afectar a terceros, quedan fuera de los límites subjetivos del efecto de cosa juzgada¹⁷⁰. En este caso, se trataría de irregularidades imputables a personas o entidades respecto a las cuales no se ha ejercido la acusación en concepto de autores, partícipes o colaboradores en la defraudación tributaria que constituye el objeto del proceso penal ya concluido, de modo que el resultado de la investigación desarrollada por el Ministerio Fiscal o de las diligencias previas realizadas durante la fase de instrucción podrían servir de fundamento a la imposición de una sanción tributaria una vez concluida la causa penal.

170. Como indica la doctrina procesal el efecto de cosa juzgada únicamente se aplica a la persona o persona respecto a la cual se dicta sentencia, sin que un tercero pueda invocarla para evitar ser enjuiciado por su participación en los hechos. Así lo entiende también CORTES DOMINGUEZ para quien la cosa juzgada penal no afecta a: “*Las relaciones penales que el órgano judicial conozca incidenter tantum, como paso necesario par al resolución de la cuestión principal [...] no afecta al tercero ausente, no ya tanto por que exista una limitación subjetiva de la cosa juzgada penal, como por el principio general, válido en todos los órdenes jurisdiccionales, de que las cuestiones incidentales o puntos prejudiciales nunca pasan en autoridad de cosa juzgada.*” MORENO CATENA y CORTES DOMINGUEZ, *op.cit.*, p.437.

Finalmente, en relación con los hechos con trascendencia tributaria que la Administración no ha incluido en el expediente administrativo remitido al Ministerio Fiscal o al juez penal competente no parece que exista impedimento alguno para que se tomen como base de una sanción tributaria, aunque se refieran al mismo contribuyente y por el mismo concepto y periodo impositivo respecto al cual ha recaído una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública.

En este orden de cosas, particularmente significativa resulta la situación que se produce cuando, de los hechos descubiertos en el curso de la comprobación de la situación tributaria de un contribuyente, la propia Administración considera que únicamente en una parte de ellos concurre el elemento subjetivo necesario para fundamentar el ejercicio de la acción penal. En estos casos, ya hemos visto como el artículo 305.5 CP y el artículo 253.3 LGT permiten que se dicten liquidaciones tributarias separadas en función de la vinculación que el presupuesto fáctico de cada una de ellas guarde en relación con el comportamiento que se considera constitutivo de delito contra la Hacienda Pública.

Por consiguiente, dentro de los “hechos” no vinculados al delito contenidos en la liquidación “genérica” perfectamente pueden identificarse acciones u omisiones del contribuyente en los que se aprecie la concurrencia de los requisitos necesarios para fundamentar una sanción administrativa, en cuyo caso no parece que la iniciación de un procedimiento sancionador tributario resulte contrario al principio de no duplicidad sancionadora. Otra cosa es en qué medida los efectos de la litispendencia penal impiden el desarrollo simultáneo de dos procedimientos sancionadores con origen en hechos puestos de manifiesto en el mismo procedimiento de comprobación.

Si la separación entre el presupuesto fáctico de la infracción administrativa y la infracción penal es muy nítida, es posible que ambos procedimientos sancionadores (el judicial y el administrativo) puedan llegar a resultar compatibles, de modo que, finalizado el proceso penal, se dicte una sentencia en la que se imponga una pena de privación de libertad por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y, al propio tiempo, de manera simultánea, se haya tramitado un procedimiento sancionador que concluya mediante un acto de imposición de una sanción pecuniaria por la comisión de una infracción tributaria. Sin embargo, dicha circunstancia no siempre podrá establecerse al inicio del proceso penal, por lo que, para evitar una doble incriminación, lo razonable es suspender (o no iniciar) el procedimiento sancionador tributario, al menos, hasta el momento en que por el juez instructor se haya completado la investigación de los hechos denunciados y, en su caso, fijado el presupuesto fáctico en el que fundamentar la imputación de una defraudación tributaria delictiva. Es decir, a nuestro modo de ver, la dimensión formal del principio de no duplicidad, combinada con el principio de preferencia penal, impone que no se desarrolle una actividad administrativa que pueda resultar concurrente con la investigación judicial.

Una vez concluido el proceso penal (o, en su caso, la fase de instrucción), y habiendo desaparecido por completo el efecto suspensivo que la litispendencia produce sobre los procedimientos tributarios subyacentes, en principio, no parece que exista impedimento legal alguno para iniciar un procedimiento sancionador tributario que tenga por objeto determinar si, por parte del obligado tributario o de un tercero, se cometió alguna otra infracción tributaria respecto a la cual no exista incompatibilidad para sancionarla en vía administrativa.

Sin embargo, tal como ya se ha expuesto al tratar de la sentencia absolutoria, una cosa son los efectos que la sentencia condenatoria del juez penal produce sobre la potestad sancionadora de la Administración tributaria y otra muy distinta son los efectos que la propia existencia de un proceso penal produce respecto a la potestad investigadora de la Administración. Es decir, habiéndose instruido una investigación judicial acerca del comportamiento tributario de un determinado contribuyente, aunque el ejercicio del *ius puniendi* pueda desdoblarse, según se trate de una infracción penal o de una infracción administrativa, de ello no se sigue que sea admisible que, respecto a una misma persona, se desarrollen dos procedimientos de contenido sancionador “*por los mismos hechos*”, pues, aunque en lugar de tramitarse simultáneamente se tramiten sucesivamente, siguen siendo dos procedimientos sancionadores.

Por ello, a nuestro modo de ver, la eventual sanción tributaria que pudiera imponerse una vez recaía una sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública deberá fundamentarse exclusivamente en los hechos puestos de manifiesto en el procedimiento inspector previo al inicio del proceso penal, a los que, en su caso, podrán añadirse los incorporados a la causa que no hayan merecido la sanción penal, pero sin que sea posible realizar una nueva actividad instructora por parte de la Administración que tenga por objeto obtener elementos de prueba adicionales a los que ya figuran en las actuaciones judiciales.



❧ 5.- LA CONCURRENCIA DE UN PROCESO PENAL POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA CON UN PROCESO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DIRIGIDO CONTRA LA LIQUIDACIÓN TRIBUTARIA

Una vez analizados los efectos que la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada producen sobre las facultades de los órganos de la Administración tributaria cuando se denuncia un delito contra la Hacienda Pública, es el momento de plantearnos también si, desde una perspectiva estrictamente procesal, la iniciación de un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública efectivamente impide toda posibilidad de iniciar (o de continuar) un proceso contencioso-administrativo que tenga por objeto la revisión de la liquidación tributaria mediante la que concluye el procedimiento inspector en el que surge la *notitia criminis* de una defraudación tributaria delictiva¹⁷¹.

Desde la perspectiva procesal, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 114 LECrim, cabrían dos posibles interpretaciones. La primera, basada en el tenor literal de la norma, conduce a la conclusión de que, pendiente un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, no puede iniciarse (ni continuarse) un procedimiento contencioso-administrativo para decidir la adecuación a derecho de la liquidación administrativa median-

171. Como señala PONT CLEMENTE: "Solo en una minoría de los supuestos el Juez penal se halla ante la existencia de una previa liquidación administrativa. Ello ocurrirá cuando se inicie el proceso penal una vez dictada la liquidación, lo que, eventualmente, puede haber producido el inicio de las vías de recurso ante los Tribunales económico-administrativos. En estos casos, y solo en estos casos, se produce un conflicto directo entre jurisdicciones que no se haya resuelto en las leyes de forma expresa, al menos, y sobre el que deberán pronunciarse los tribunales en el futuro, dado que no resultaría admisible que órganos distintos del Estado alcanzaran conclusiones dispares sobre unos mismos hechos sometidos a su consideración.", PONT CLEMENTE, J.F., "El problema fundamental...", cit. p.3.

te la que se regulariza la situación tributaria del contribuyente investigado (o acusado) de una defraudación tributaria con trascendencia penal, cuando el tributo y periodo impositivo sea el mismo en ambos procedimientos judiciales.

Se trata de la aplicación estricta de la litispendencia penal, cuyo fundamento último se encuentra en la doctrina contenida en la STC 77/1983, de 3 de octubre, según la cual para los órganos del Estado unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir. En consecuencia, la regla de preferencia penal para conocer de aquellos hechos susceptibles de constituir un delito contra la Hacienda Pública impide que pueda sustanciarse ningún otro procedimiento que, directa o indirectamente, requiera un pronunciamiento judicial que pudiera resultar contradictorio con lo que resuelva el juez penal¹⁷².

No obstante lo anterior, si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 3 LECrim, la calificación tributaria realizada por el juez penal para determinar el importe de la cuota defraudada no produce efectos jurídicos más allá del propio proceso penal (y, además, a los solos efectos de ejercer el *ius puniendi* frente al incumplimiento tributario de mayor gravedad), el pronunciamiento del juez penal sobre el hecho imponible no vincula al juez de lo contencioso-administrativo¹⁷³. Por ello, la interpretación alternativa es la que considera que el objeto del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública es distinto del

172. Sin embargo, la preterición del juez natural puede resultar contraria a la Constitución. Como señala BALLBE MALLOL: "Si hasta ahora se analizaba el tema de la prejudicialidad solo desde el punto de vista de la seguridad jurídica (para evitar que dos órdenes jurisdiccionales se pronuncien contradictoriamente), con la nueva doctrina deberá ampliarse el enfoque hacia la tutela judicial efectiva y el derecho al juez ordinario predeterminado por la ley." BALLBE MALLOL, M., "La prejudicialidad...", cit., p.216.

173. En este sentido, como explica NIEVA FENOLL: "Al margen de lo que declaran los artículos 4,5 y 6 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal (...) el resto de normas se limitan a permitir a los jueces que realicen pronunciamientos sobre ramas del ordenamiento que no les son propias, a los solos efectos perjudiciales, pero no declaran, con carácter general, que una resolución de un orden jurisdiccional pueda tener efectos en un orden diferente.", en NIEVA FENOLL, J., "La cosa juzgada", Barcelona, 2006, p. 238.

objeto del juicio contencioso-administrativo incoado contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria defraudada¹⁷⁴.

En el primer caso, el juez penal conoce del «hecho punible», fundamentalmente constituido por el comportamiento del contribuyente; mientras que, en el segundo, el juez contencioso conoce del «hecho imponible», enjuiciando si la regularización administrativa de la situación tributaria del obligado tributario se ajusta al principio de legalidad. Luego, aunque uno y otro puedan compartir un determinado presupuesto fáctico, e independientemente de cuál sea el sentido del fallo que finalmente se dicte, según se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, dicha dualidad de procedimientos jurisdiccionales no resultaría necesariamente contraria al principio de *non bis in idem*.

En otras palabras, si bien es pacífico considerar que, desde la perspectiva del ejercicio del *ius puniendi*, la sola posibilidad de que unos mismos hechos puedan ser punibles para un juez y no serlo para otro justifica los efectos de la litispendencia penal, ya no resulta tan pacífico entender que dicho efecto se extiende también a la liquidación tributaria; entre otras razones, porque, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 305.1 CP, el importe de la cuota tributaria defraudada únicamente constituye una condición objetiva de punibilidad. Por ello, desde la perspectiva de lo establecido en el artículo 114 LECrim, no vemos la razón por la que el juez de lo contencioso-administrativo deba inhibirse de conocer de un recurso presentado por el contribuyente

174. En este sentido resulta perfectamente de actualidad lo sostenido por BAYONA DE PEROGORDO, para quien: "[...] mientras el objeto del proceso contencioso-administrativo es la determinación de los derechos patrimoniales de la Hacienda y del contribuyente, el objeto del proceso penal se ciñe a la determinación de la existencia de un delito fiscal, mediante la comprobación de que existe una defraudación por determinada cuantía y un ánimo de defraudar con determinadas características." BAYONA DE PEROGORDO, JJ., "Aspectos procedimentales del delito fiscal", en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977, p.770.

contra la liquidación administrativa de la deuda tributaria por el mero hecho de que un juez penal esté decidiendo si se ha cometido (o no) un delito contra la Hacienda Pública.

Dicho de otro modo, si aquello que el principio de no duplicidad impide es que existan pronunciamientos judiciales contradictorios respecto a unos mismos hechos, pero no impide una distinta consecuencia jurídica en función del orden jurisdiccional que de ellos conoce¹⁷⁵, el importe de la cuota tributaria defraudada en el delito contra la Hacienda Pública no es propiamente una cuestión «de hecho», sino el resultado de la aplicación de las normas de liquidación del tributo cuyo incumplimiento constituye el comportamiento sancionado por la norma penal. Por ello, la interpretación de la norma tributaria realizada por el juez penal, por su carácter prejudicial, no produce efectos de cosa juzgada respecto al procedimiento contencioso-administrativo¹⁷⁶.

Por el contrario, el pronunciamiento del juez contencioso-administrativo constituye la decisión jurisdiccional definitiva acerca de la existencia y de la cuantía de la cuota tributaria devengada como consecuencia de un hecho imponible ocultado a la Administración tributaria. Luego, desde una perspectiva estrictamente procesal, la única cuestión que debemos resolver es determinar cuáles son los efectos que la sentencia del juez contencioso-administrativo produce en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública¹⁷⁷.

175. Según la doctrina contenida en la Sentencia 30/1996, de 24 de febrero (FJ 5): "El necesario respeto al principio de independencia judicial resta, como regla general, relevancia constitucional a estas posibles contradicciones entre resoluciones dictadas por tribunales integrados en órdenes jurisdiccionales distintos sin que sea misión de este Tribunal establecer unificación alguna al respecto. Por ello, sin dejar de reconocer los inconvenientes que pueden derivarse de la posibilidad de que se produzcan sobre los mismos intereses sentencias contradictorias, en cierta medida, a causa de una determinada interpretación judicial de un sistema legal que establece la concurrencia de dos órdenes jurisdiccionales distintos."

176. Así lo entiende también NIEVA FENOLL, J., *op. cit.*, p.230.

177. En este sentido, la norma procesal penal de referencia no puede ser otra que el artículo 954.1.e)

Sin embargo, desde la perspectiva de la normativa tributaria, la posición del legislador resulta, si cabe, aún más contraria a aceptar la concurrencia de dos procedimientos judiciales pues, por alguna razón, no se desea que, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, la decisión del caso pueda verse, directa o indirectamente, afectada por un procedimiento jurisdiccional sustanciado en el orden contencioso-administrativo del que podría resultar una cuota tributaria distinta a la considerada por el juez penal para decidir si impone (o no) una sanción privativa de libertad al contribuyente que ha cometido una defraudación tributaria.

A nuestro modo de ver, todos los problemas interpretativos derivados de los efectos que litispendencia penal produce sobre los procedimientos tributarios cuando la Administración presenta una denuncia por delito contra la Hacienda Pública tienen su origen en el temor de que la impugnación de la liquidación tributaria pueda interferir el normal desarrollo de la causa penal o, lo que es peor, que la decisión del juez de lo contencioso ponga en entredicho la validez de la resolución del juez penal.

Como trataremos de explicar seguidamente, se trata de un temor infundado, que parte de una deficiente comprensión de las normas procesales y que, para evitar una supuesta discordancia de resoluciones judiciales, se adoptan medidas “de prevención” cuyos efectos sobre las garantías procesales de los contribuyentes resultan mucho más perjudiciales que los supuestos beneficios de seguridad jurídica que el intento de establecer una especie “estancamiento” procesal produce en nuestro ordenamiento jurídico¹⁷⁸.

LECrím según el cual: “*Se podrá solicitar la revisión de las sentencias firmes en los casos siguientes: e) Cuando, resuelta una cuestión prejudicial por un tribunal penal, se dicte con posterioridad sentencia firme por el tribunal no penal competente para la resolución de la cuestión que resulte contradictoria con la sentencia penal.*”

178. A una conclusión semejante llega LOPEZ DIAZ cuando afirma que: “[...] para evitar pronunciamientos dispares de las jurisdicciones, se niega cualquier recurso administrativo, y

Bajo la vigencia de los modelos de preferencia penal (relativa y absoluta), los efectos suspensivos derivados de la regla contenida en el artículo 180.1 LGT (y su antecedente normativo) tenían como consecuencia que la denuncia por delito contra la Hacienda Pública se presentara sin que se hubiera dictado la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Luego, en estos casos (que todavía hoy son la mayoría), la inexistencia de acto administrativo previo impedía el inicio de los procedimientos de revisión, primero en vía económico-administrativa y después en la vía contencioso-administrativa. Esta situación *de facto* -que actualmente se reproduce en los supuestos previstos en el actual artículo 251 LGT- hacía prácticamente imposible la concurrencia de procedimientos judiciales, pues únicamente en situaciones excepcionales¹⁷⁹ el inicio del proceso penal se producía con posterioridad a la conclusión del procedimiento inspector.

Con la reforma del artículo 305 CP efectuada por la Ley Orgánica 7/2012 parecía que el legislador español asumía el modelo de concurrencia (o paralelismo procedimental) que funciona con éxito en sistemas como el alemán o el italiano, y que acepta con normalidad que el juez contencioso se pronuncie respecto a la cuota tributaria al tiempo que el juez penal se pronuncia sobre la sanción¹⁸⁰. Sin embargo, el legislador tributario, en el texto de la Ley 34/2015, deja claro que no tiene ninguna voluntad de implantar el modelo de concurrencia jurisdiccional, sino todo lo contrario. Mediante la norma introducida en el

consiguientemente se cierra el acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa.” LOPEZ DIAZ, A., “*Procedimientos tributarios ...*”, cit., p.38

179. IGLESIAS CAPELLAS, “*Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública...*”, op. cit., p. 133.

180. El caso italiano merece especial atención pues, como explica RITA CIARCIA, ha evolucionado desde un modelo de preferencia semejante al español hacia un modelo de concurrencia parecido al alemán zanjando definitivamente una cuestión largamente debatida por la doctrina y la jurisprudencia. RITA CIARCIA, A., op. cit., p.85.

artículo 254 LGT y, sobre todo, con la introducción del artículo 621.bis LECrim (disposición final primera Ley 34/2015) y de la disposición adicional décima de Ley 29/1998, de 13 de junio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa (disposición final tercera Ley 34/2015), trata por todos los medios de impedir que el contribuyente pueda impugnar la liquidación vinculada a delito mientras se tramita un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Esta opción legislativa que venimos denunciando, además de suponer el quebrantamiento de los principios generales del Derecho Administrativo -pues del control de los actos dictados por un órgano administrativo pasa a encargarse un juez del orden penal-, resulta directamente contraria a la distribución de competencias entre órganos jurisdiccionales realizada en el artículo 9 de la Ley Orgánica del Poder Judicial (LOPJ), lo que, a nuestro modo de ver, puede representar que su efectiva aplicación pueda considerarse contraria al derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, según se desprende de lo dispuesto en el artículo 24 de la Constitución¹⁸¹.

Sin embargo, la realidad social es tan rica en situaciones y los procedimientos administrativos tan diversos que la opción escogida por el legislador tributario no logra evitar completamente que se produzca una situación como la que trata de impedir pues, aunque lo habitual en materia de delito fiscal es que la *notitia criminis* surja en el curso de la instrucción de un procedimiento inspector, ya hemos visto cómo existe la posibilidad de que la denuncia administrativa se presente una vez dictado el acto resolutorio mediante el que se regulariza la situación tri-

181. La posición del Tribunal Constitucional respecto a la garantía del juez natural puede verse entre otras en las STC 101/1984, de 8 de noviembre, STC 95/1998, de 26 de mayo, STC 100/1996, de 11 de junio y 135/2002, de 3 de junio.

butaria del contribuyente¹⁸². En este caso, el presupuesto fáctico de la liquidación administrativa coincidirá exactamente con los hechos con trascendencia tributaria puestos de manifiesto en el curso de la comprobación de la situación tributaria del contribuyente y, a su vez, coincidirá, total o parcialmente, con el relato fáctico de la denuncia (o, en su caso de la querella) por la que se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Del mismo modo, en el artículo 253.3 LGT, cuando se desarrolla el régimen jurídico a seguir en caso de desdoblamiento del procedimiento inspector en dos liquidaciones separadas, si bien el artículo 254 LGT impide la impugnación de la liquidación vinculada a delito, nada impide que por el contribuyente se impugne la liquidación “genérica” en la que, según la propia norma, se incluyen: “[...] *la totalidad de los elementos comprobados* [...]”. Luego, también en este caso, surge la posibilidad de que un juez penal y un juez contencioso-administrativo conozcan de los mismos hechos y deban decidir acerca de la existencia y cuantía de una obligación tributaria.

Para evidenciar que las precauciones adoptadas por el legislador tributario son del todo innecesarias, a continuación, analizaremos las consecuencias jurídicas que, con arreglo a la normativa procesal, produciría una resolución del juez contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. A tal efecto, podemos diferenciar tres situaciones: (i)

182. Según lo indicado en el apartado tercero del artículo 32.2 del RD 2063/2004, de 15 de octubre. por el que se aprueba el Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RST), cuando la apreciación de la existencia de indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública : “[...] *se produzca durante la tramitación del procedimiento sancionador, y los actos de liquidación ya hayan sido dictados, el órgano, equipo o unidad que instruya dicho procedimiento, suspenderá su tramitación y trasladará las actuaciones del procedimiento de comprobación y las del procedimiento sancionador, junto con el correspondiente informe, al jefe del órgano administrativo competente, por medio de su superior jerárquico. Asimismo, se suspenderá la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial.*”

En primer lugar, cuando la sentencia de lo contencioso adquiere firmeza antes de que se inicie el proceso penal; (ii) En segundo lugar, cuando el proceso penal se inicia mientras el procedimiento contencioso se encuentra en trámite; (iii) Y, finalmente, cuando la sentencia de lo contencioso se dicta cuando ya se ha dictado la correspondiente resolución del juez penal.

5.1.- Efectos de la sentencia firme del juez de lo contencioso-administrativo en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública iniciado con posterioridad

Considerando que, después de la reforma penal introducida por la Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, los plazos de prescripción tributaria y penal pueden llegar a diferir hasta seis años, y dejando a un lado la patológica duración de los juicios en España, resulta técnicamente posible que se inicie un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública con posterioridad a la conclusión de un proceso contencioso-administrativo que trae causa de una liquidación dictada por la Administración para regularizar la situación tributaria de un determinado contribuyente.

En este caso, a nuestro modo de ver, pueden producirse los siguientes escenarios: (i) que la resolución del juez contencioso confirme la liquidación tributaria de la que resulta una cuota superior a 120.000 euros; (ii) que la resolución del juez contencioso determine una cuota defraudada inferior a 120.000 euros; (iii) que la resolución del juez contencioso anule el acto de liquidación por cuestiones sustantivas o de forma.

Si por el juez de lo contencioso se dicta una sentencia en virtud de la cual se confirma la adecuación a derecho de una cuota tributaria liquidada por la Inspección de los tributos cuyo importe supera los 120.000 euros y, posteriormente, se presenta

una denuncia por delito contra la Hacienda Pública por las circunstancias en las que el contribuyente eludió el pago de la totalidad o parte de dicha cuota, el efecto de cosa juzgada material (ahora sí) impide que por el juez penal se determine un importe distinto, salvo que la cuota defraudada con trascendencia penal (la denominada cuota dolosa) sea inferior a la cuota tributaria devengada por el tributo y periodo impositivo comprobado por la Administración.

Es decir, considerando que el elemento subjetivo determinante de responsabilidad penal puede no concurrir en todos los componentes de la deuda tributaria objeto de regularización, corresponde a la Administración tributaria establecer con precisión cual es el importe de la cuota tributaria devengada que se deriva del incumplimiento intencionado del deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos y, respecto a dicha cuestión, la resolución del juez penal no se encuentra condicionada por la sentencia del juez de lo contencioso.

Por consiguiente, lo único que quedaría fuera del ámbito de conocimiento del juez penal es la aplicación prejudicial de la normativa tributaria, habida cuenta que ya existe un pronunciamiento definitivo del órgano judicial competente para decidir si la interpretación aplicada por la Inspección se ajusta o no a lo dispuesto en la normativa aplicable para determinar el elemento cuantitativo (la prestación) de la obligación tributaria nacida de la realización del hecho imponible¹⁸³. Por ello, en

183. En este sentido compartimos la reflexión de GIMENO SENDRA cuando indica que: *“Una vez denunciada ante el órgano penal su incompetencia para conocer de la cuestión devolutiva, deberá ex art.4 LECrim suspender el procedimiento penal hasta tanto no recaiga sentencia firme en el proceso civil o administrativo. Si no lo hiciera así o si, suspendiendo el procedimiento dictara sentencia de condena por haber resuelto la cuestión en sentido desfavorable para el interesado y contradictorio con el pronunciamiento del órgano civil o administrativo, es únicamente entonces cuando podrá el condenado recurrir en amparo. Pero para ello, es necesario que la condena lo sea a una pena privativa de libertad o, lo que es lo mismo, incida en el derecho fundamental a la libertad del artículo 17.1 CE, pues en cualquier otro caso, el Tribunal Constitucional se convertiría, al revisar la aplicación del Derecho efectuada por los Tribunales penales,*

aquellos casos en los que el juez de lo contencioso administrativo haya dictado una sentencia en la que se establece una cuota tributaria por importe inferior a 120.000 euros, dicho pronunciamiento impedirá la admisión a trámite de la denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública, pues el juez penal no puede entrar a conocer del importe de la cuota defraudada.

Una situación distinta se produce cuando, por entender que resulta contrario a derecho, el juez de lo contencioso anula completamente el acto resolutorio del procedimiento inspector, pues ello no impide que por el juez penal se cuantifique prejudicialmente la deuda tributaria derivada de los hechos presuntamente delictivos denunciados por la Administración pero, en este caso, el contribuyente imputado en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública podrá reclamar que la cuantificación de la cuota tributaria se practique aplicando los mismos criterios interpretativos seguidos por el juez de lo contencioso, en la medida en que resulten relevantes para cuantificar el importe de la deuda tributaria que resulta de los hechos denunciados.

No obstante, podría darse la situación de que el juez contencioso no se hubiere pronunciado sobre el fondo del asunto por apreciar defectos formales de entidad suficiente como para causar la ineficacia del acto de liquidación, en cuyo caso el juez penal aplicará prejudicialmente la norma tributaria sin ningún tipo de vinculación al pronunciamiento del juez contencioso administrativo. En este sentido, resulta particularmente oportuna la regla contenida en el artículo 305.7 CP, pues una de las circunstancias que puede impedir a la Administración tributaria practicar la liquidación de la cuota defraudada derivada

en una tercera instancia y el recurso de amparo, mediante la sola invocación del derecho a la tutela por el carácter irrazonable de la resolución, en una «supercaución». GIMENO SENDRA, V., “*Cuestiones prejudiciales devolutivas*”, cit. p.31.

del hecho delictivo es precisamente que, antes del inicio del proceso penal, se hubiere declarado nulo el acto administrativo dictado para regularizar la situación tributaria del contribuyente, en cuyo caso, en el apartado anterior, ya hemos visto como la única vía para resarcir al Tesoro Público de unos ingresos que hubiera debido percibir es condenar al autor del delito contra la Hacienda Pública al pago de una indemnización en concepto de responsabilidad civil.

Luego, mediante la introducción de esta norma, el legislador penal enfatiza la desvinculación jurídica de la cuota calculada en el proceso penal a efectos de decidir la sanción correspondiente al delito consumado, de la cuota que resulta del procedimiento administrativo mediante el que se regulariza la situación tributaria del contribuyente imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. En el primer caso, se trata de una cuota «defraudada», mientras que en el segundo se trata de la cuota «devengada» que, si bien en algunas ocasiones pueden llegar a coincidir, lo habitual será que, desde la perspectiva sancionadora, entre los componentes de la cuota resultante de una regularización administrativa, exista una diversidad de tratamiento, pues unos hechos con trascendencia tributaria pueden merecer sanción penal, otros sanción administrativa y otros incluso no generar ningún tipo de responsabilidad.

Finalmente, si la resolución judicial, al tiempo que anula la liquidación, ordena la retroacción de actuaciones, la situación que se producirá como consecuencia de la presentación posterior de una denuncia por delito contra la Hacienda Pública será la correspondiente a la fase del procedimiento inspector en la que debe retomarse la actuación administrativa, sin que el pronunciamiento del juez de lo contencioso produzca efecto alguno en el proceso penal.

En resumen, de todo lo expuesto se desprende que una eventual resolución judicial confirmatoria de una liquidación administrativa por importe superior a 120.000 euros, adoptada antes del inicio del proceso penal, restringe el ámbito de conocimiento del juez penal a la decisión acerca de la sanción que debe imponerse por el incumplimiento tributario descubierto por la Administración¹⁸⁴.

Este esquema de relación entre órdenes jurisdiccionales no parece que resulte contradictorio con el principio de no duplicidad (*non bis in idem*), ni que menoscabe las garantías procesales del imputado en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Por el contrario, proporciona una mayor seguridad jurídica al contribuyente y, además, garantiza la efectividad económica de la lucha contra el fraude tributario de mayor entidad.

5.2.- Efectos del inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en un procedimiento contencioso-administrativo en tramitación

Si cuando se inicia el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública el procedimiento contencioso-administrativo se encontrase iniciado y pendiente de resolución, desde la perspectiva procesal, lo primero que debemos preguntarnos es si dicha circunstancia puede incluirse en algunos de los denominados «artículos de previo pronunciamiento» a resolver por el juez penal o, por el contrario, constituye una cuestión de competencia a resolver por el juez de lo contencioso-administrativo.

184. A una conclusión distinta llega RUIZ GARCIA para quien: “*Si se dicta sentencia condenatoria, el acto de liquidación quedará en una situación compleja porque la sentencia incorporará el pronunciamiento sobre la responsabilidad civil que se ejecutará conforme a lo establecido en la disposición adicional 10ª LGT y en consecuencia la liquidación no será ejecutable. Pero la sentencia penal no revisa la legalidad de la liquidación practicada por la Administración que, por tanto, continuará siendo plenamente válida y existente. Quedará como resultado un acto válido, pero no ejecutable.*” RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación...*”, cit, p. 21.

A nuestro modo de ver, la posible interposición por el contribuyente de un recurso contencioso-administrativo que ponga en duda la legalidad de la liquidación tributaria dictada por la Inspección de los tributos que, al propio tiempo, posteriormente constituya la referencia cuantitativa de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública presentada por la Administración tributaria, no se ajusta a ninguno de los supuestos previstos en el artículo 666 LECrim que impiden el pronunciamiento del juez penal. Por consiguiente, la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo en trámite no afecta a la competencia del juez penal para imponer una sanción privativa de libertad en caso de que considere consumada una defraudación tributaria delictiva.

Por otra parte, dejando a un lado lo dispuesto por la Ley 34/2015 en relación a la liquidación vinculada a delito¹⁸⁵, con arreglo a las reglas generales contenidas en los artículos 1 a 5 LJCA y 9.4 LOPJ, tampoco parece que la iniciación del proceso penal modifique la competencia del juez de lo contencioso para seguir conociendo de la adecuación a derecho del acto resolutorio de un procedimiento inspector, independientemente de que los hechos puestos de manifiesto en ocasión de la comprobación de la situación tributaria de un determinado contribuyente posteriormente constituyan el presupuesto fáctico de una posible denuncia por delito contra la Hacienda Pública.

Si esto es así, al tener conocimiento de la existencia de un procedimiento contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 114

185. Como indica la propia disposición adicional décima LJCA, introducida por la disposición final tercera de la Ley 34/2015, la exclusión de la competencia del orden contencioso-administrativo se refiere exclusivamente a los actos previstos en el nuevo Título VI LGT, pero nada dice de cualquier otro acto de gestión tributaria (liquidaciones o actos de recaudación) que traigan causa de un procedimiento ordinario de comprobación de la situación tributaria del contribuyente.

LECrim, el juez penal, a petición de cualquiera de las partes, podría dirigirse al juez de lo contencioso requiriéndole para que se inhiba de actuar hasta la conclusión del proceso penal (art. 44 LOPJ). Sin embargo, para que efectivamente exista una causa legal de inhibición no basta con la mera existencia de un juicio penal concurrente con un juicio contencioso-administrativo, sino que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 45 LOPJ, correspondería al juez penal justificar en qué medida el objeto del procedimiento contencioso coincide total o parcialmente con alguna de las cuestiones que tiene que resolver para decidir si los hechos denunciados merecen una sanción privativa de libertad.

En otras palabras, si en el proceso penal no se suscita controversia alguna acerca de la cuantía de la cuota defraudada (lo cual puede ser perfectamente posible), no es necesario detener el procedimiento contencioso-administrativo para evitar una posible sentencia que pudiera resultar contradictoria respecto a una cuestión que no requiere un pronunciamiento explícito del juez instructor o, en su caso, del juez sentenciador. Por el contrario, si en el proceso penal se suscita un debate acerca de la adecuación a derecho de la liquidación realizada por la Inspección, resultaría paradójico que el juez de lo contencioso se inhibiera de resolver una cuestión de su competencia para que sea resuelta prejudicialmente por un juez de lo penal, cuando dicho pronunciamiento no impide que posteriormente el juez de lo contencioso dicte una sentencia definitiva que podría resultar contradictoria con lo resuelto en el proceso penal.

Por ello, la alternativa a los problemas derivados de la litispendencia penal y la prejudicialidad tributaria no devolutiva es permitir la tramitación simultánea de ambos procedimientos jurisdiccionales, habida cuenta que uno lo habrá promovido el contribuyente y otro la Administración (o el Ministerio Fiscal

a su instancia), de modo que en caso de que en el proceso penal se suscite una controversia respecto a la interpretación de la normativa tributaria aplicada por la Inspección de los tributos para calcular la cuota defraudada, y dicha cuestión resulte determinante para decidir la culpabilidad o inocencia del acusado, al amparo de lo dispuesto en el artículo 4 LECrim, el juez penal pueda suspender el procedimiento y dirigirse al juez de lo contencioso para que se pronuncie sobre la cuestión controvertida.

Dicho de otro modo, habida cuenta de que el obligado tributario es quien habrá promovido el inicio del procedimiento contencioso-administrativo antes del inicio del proceso penal, es razonable entender que si, entre otros aspectos, en el *petitum* de su demanda cuestiona total o parcialmente el criterio aplicado por la Inspección para determinar el importe de la cuota tributaria devengada, dicha oposición la sostenga también ante el juez penal en caso de que la Administración posteriormente promueva el inicio del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. Del mismo modo, la cuantificación de la cuota tributaria que figura en el acto administrativo mediante el que concluya el procedimiento inspector no puede diferir de la que figure en la denuncia por delito contra la Hacienda Pública. Luego, planteado el debate jurídico en estos términos, no tiene sentido que quien lo resuelva sea un órgano judicial del orden penal, cuando puede resolverlo un juez especializado en la aplicación de la normativa tributaria.

A nuestro modo de ver, la coexistencia de los dos procesos judiciales no solo no resulta contraria al principio de no duplicidad (*non bis in idem*), sino que resulta más respetuosa con la atribución legal de competencias a cada uno de los distintos

órdenes jurisdiccionales¹⁸⁶. Una vez más, la única razón de que dicha situación solo pueda producirse en casos excepcionales es el exceso normativo del legislador tributario cuando, en caso de indicios de delito contra la Hacienda Pública, ordena la suspensión de toda actividad administrativa a partir del momento en que se remite el expediente al Ministerio Fiscal (artículo 251 LGT) o, lo que es más grave, impide deliberadamente la impugnación de la liquidación vinculada a delito (artículo 254 LGT).

5.3.- Efectos de la sentencia del juez de lo contencioso dictada después de la resolución judicial del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública

Para completar el elenco de situaciones que podrían producirse como consecuencia de la existencia de dos pronunciamientos jurisdiccionales acerca de la cuota tributaria defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública, es necesario examinar también los efectos que produce la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la firmeza de la resolución judicial por la que concluye el proceso penal.

Por extraño que pudiera parecer, esta situación no será tan remota o excepcional como las descritas en los apartados anteriores pues, cuando el juez instructor dicta auto de sobreseimiento libre o el juez sentenciador absuelve al acusado, en el apartado anterior ya hemos visto cómo se reanudan las actuaciones inspectoras suspendidas y, por la Inspección de los tributos, se regulariza la situación tributaria del contribuyente, desplazan-

186. Como explica RUIZ GARCIA en referencia al modelo vigente en Alemania: "En los ordenamientos en los que rige el principio de independencia y paridad de rango del proceso penal y el procedimiento tributario, se entiende que la iniciación del proceso penal por delito fiscal no impide que la Administración tributaria pueda realizar las actuaciones de comprobación e investigación necesarias a los efectos tributarios, lo que puede dar lugar, según se ha indicado, a la tramitación paralela y simultánea de ambos procedimientos." RUIZ GARCIA, J.R., "La relación...", cit. p18.

do al ámbito jurisdiccional de lo contencioso-administrativo la resolución definitiva de cualquier controversia que pueda producirse entre la Administración y el contribuyente. Además, considerando que el pronunciamiento del juez penal no produce efecto de cosa juzgada en materia tributaria, a nuestro modo de ver, tampoco cabe excluir la posibilidad de iniciar el proceso contencioso-administrativo contra la liquidación tributaria una vez finalizado el proceso penal mediante sentencia condenatoria.

Es decir, si bien es cierto que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 257.1 LGT, no podrá alterarse la relación de hechos declarados probados en la sentencia penal, de ello no se sigue que no pueda practicarse una liquidación tributaria con un fundamento fáctico y jurídico distinto al considerado por el juez penal, habida cuenta del carácter prejudicial del pronunciamiento que tiene por objeto una norma de derecho tributario. Además, tampoco cabe descartar la posibilidad de que, una vez reanudadas las actuaciones inspectoras, se pongan de manifiesto hechos nuevos que no figuran incluidos en la denuncia presentada en su día y que no fueron puestos de manifiesto en el curso del proceso penal.

En cualquiera de estos casos, el Inspector jefe dictará una liquidación tributaria que podrá impugnarse ante el juez de lo contencioso-administrativo, quien se pronunciará respecto a la adecuación a derecho del acto resolutorio del procedimiento inspector sin sujeción alguna a lo resuelto por el juez penal. Dicha situación también puede producirse cuando el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública dé comienzo una vez iniciado un procedimiento contencioso-administrativo y, con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, el juez penal requiera al juez contencioso para que se inhiba de resolver hasta que se determine la trascendencia penal de la defraudación tributaria.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva procesal, lo que nos interesa explorar son los efectos que producirá (o produciría) la sentencia del juez de lo contencioso dictada con posterioridad a la resolución del juez penal, y, a tal efecto, cabe plantear dos posibles situaciones: (i) En primer lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria defraudada superior a la considerada por el juez penal; (ii) Y, en segundo lugar, qué ocurre si el juez de lo contencioso determina una cuota tributaria inferior a la considerada por el juez penal.

Cuando la sentencia del juez de lo contencioso-administrativo confirme total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos de la que resulta una cuota tributaria devengada (y defraudada) superior a la considerada por el juez penal para decidir si el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente reviste o no trascendencia penal, el efecto último de dicha diferencia cuantitativa dependerá del sentido del fallo por el que concluye el proceso penal.

En aquellos casos en los que el juez instructor archiva un procedimiento, o el juez sentenciador absuelve al acusado por entender prejudicialmente que la cuota tributaria defraudada no supera los 120.000 euros, y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo confirma una liquidación administrativa de la que se desprende que la cuota defraudada sí supera dicho límite cuantitativo -sin que se hayan descubierto hechos nuevos distintos a los incluidos en la denuncia- nos encontramos con un delito contra la Hacienda Pública consumado que no ha sido debidamente sancionado, sin que la constatación de dicha circunstancia permita revisar la resolución firme del juez penal, ni iniciar un nuevo procedimiento para castigar al defraudador, pues esto sí que lo impide el

principio de *non bis in ídem*¹⁸⁷. Luego, en este caso, la consecuencia inevitable será la impunidad de una defraudación tributaria delictiva, ya sea por la distinta valoración de las pruebas aportadas por la Inspección, ya sea por una cierta impericia tributaria del juez penal¹⁸⁸.

Si, por el contrario, el proceso penal hubiera finalizado mediante sentencia condenatoria, la eventual confirmación de una liquidación administrativa de la cuota defraudada por un importe superior al considerado por el juez penal únicamente afectaría al pronunciamiento sobre la responsabilidad civil pues, en relación con la multa pecuniaria que se hubiere podido imponer al condenador, tal como hemos visto al tratar de los efectos que produce la resolución judicial de condena, una vez firme la sentencia, por aplicación del efecto de cosa juzgada formal, no cabe modificar su importe. Del mismo modo, por aplicación del principio de no duplicidad sancionadora, la parte de cuota defraudada no considerada por el juez penal tampoco puede constituir la base de una multa administrativa por la comisión de una infracción tributaria.

187. El Tribunal Constitucional ha establecido importantes restricciones a las posibilidades de revisión de las sentencias absolutorias. Desde la STC 167/2002, de 18 de septiembre, el Alto Tribunal no permite que una absolución se convierta en condena sin antes desarrollar una nueva actividad probatoria bajo los principios de publicidad, inmediación y contradicción. Esta posición sostenida, entre otras, en la STC 21/2009, de 26 de enero, y la STC 191/2014, de 17 de noviembre, ha sido plenamente recepcionada por el Tribunal Supremo, en cuya STS 976/2013 de 30 de diciembre, y STS 892/2016, de 25 de noviembre, se concluye que la vía casacional no es el medio adecuado para proceder a dicha revisión. También el TEDH, desde su Sentencia de 26 de mayo de 1988 (caso Ekbatani contra Suecia), tiene consolidada una sólida doctrina en el sentido de limitar las posibilidades de revisar una resolución exculpatória, resultando particularmente ilustrativos los supuestos planteados en la STEDH de 10 de noviembre de 2010 (Caso Hernández contra España) y en la STEDH de 29 de marzo de 2016 (caso Gómez Olmedo contra España).

188. Como acertadamente señala BALLBE MALLOL: "[...] a menudo los jueces penales consideran una cuestión prejudicial como no devolutiva, es decir, se consideran competentes para resolverla ellos mismos, a la vez que encargan dictámenes periciales para suplir esa falta de conocimiento en la materia. Se trata evidentemente de una práctica inadmisibile e incorrecta jurídicamente, herencia del principio tradicional de preferencia de la jurisdicción penal." BALLBE MALLOL, M., "La prejudicialidad ...", cit. p.186.

Respecto a la responsabilidad civil derivada del delito, una vez más, el artículo 305.7 CP nos aporta un criterio interpretativo fundamental para resolver este tipo de situaciones de posible contradicción entre resoluciones judiciales pues, en la medida que neutraliza el efecto sustitución derivado de la doctrina de la mutación del título, si la Administración tributaria mantiene vigente su potestad liquidatoria, el juez penal se abstendrá de realizar un pronunciamiento sobre la responsabilidad civil; de modo que la confirmación posterior de la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, aunque sea por un importe superior al considerado por el juez penal a efectos de determinar si la defraudación denunciada reviste o no trascendencia penal, no tendrá efecto alguno respecto a lo declarado prejudicialmente en la sentencia condenatoria. Luego, el legislador penal, a diferencia del legislador tributario, no parece que tenga inconveniente alguno en que puedan dictarse resoluciones judiciales divergentes respecto al importe de la cuota defraudada en ocasión de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁸⁹.

No obstante lo anterior, una situación muy distinta a las que acabamos de exponer se producirá si el juez penal condena a un contribuyente por la comisión de un delito contra la Hacienda Pública y posteriormente un juez de lo contencioso-administrativo anula total o parcialmente la liquidación practicada por la Inspección de los tributos, resultando una cuota defraudada inferior a la cuantía que, con arreglo a lo establecido en el artículo 305.1 CP, atribuye carácter delictivo a una defraudación tributaria. En este caso, salvo que se considere que, con arreglo

189. En este sentido particularmente ilustrativa resulta la doctrina contenida en la Sentencia del Tribunal Constitucional 109/2008, en cuyo fundamento jurídico tercero se indica que: "[...] *como regla general carece de relevancia constitucional que puedan alcanzarse resultados contradictorios entre decisiones provenientes de órganos judiciales integrados en distintos órdenes jurisdiccionales cuando esta contradicción tiene como soporte haber abordado bajo ópticas distintas unos mismos hechos sometidos al conocimiento judicial.*"

a la normativa procesal, una situación como la descrita figura entre las causas tasadas que permiten la revisión de la sentencia penal firme (particularmente la prevista en el apartado e) del artículo 954.1 LECrim), nos encontraríamos ante la condena por un delito contra la Hacienda Pública que no se habría cometido.

Esta (y no otra) es la situación que trata de evitar a toda costa el artículo 254 LGT. Sin embargo, con ello no se consigue impedir la condena de un inocente sino, en todo caso, que dicha injusticia no se ponga de manifiesto una vez dictada la sentencia condenatoria. Es decir, cuando al resolver prejudicialmente sobre la cuantía de la cuota tributaria, el juez penal considera adecuada la liquidación que le presenta la Administración denunciante aplicando un criterio interpretativo de la normativa tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, y dicta una sentencia mediante la que impone una pena privativa de libertad a un contribuyente cuya defraudación no reviste trascendencia penal -sin que dicha cuantificación determinante del sentido del fallo pueda ser objeto de revisión más allá de la resolución de los recursos ordinarios que el condenado pueda presentar-, se está socavando el fundamento último de la garantía constitucional a la presunción de inocencia, al juez ordinario predeterminado por la ley y, lo que es más importante, el derecho fundamental a la libertad personal.

Luego, si esto es así, desde la perspectiva constitucional, el actual modelo de relación entre la fase administrativa y la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública puede llegar a producir un efecto contrario al que pretende evitar, pues permite la condena de un inocente (o, como hemos visto, la absolución de un culpable) en base a la interpretación que, de la norma tributaria, pueda realizar un juez

del orden penal, sin contemplar la posibilidad de que dicha decisión pueda ser confrontada con la interpretación que haría el juez natural (el contencioso) ¹⁹⁰.

Ante la gravedad de una situación como la descrita, a nuestro modo de ver, una solución que, desde la perspectiva procesal, permitiría conciliar la preferencia del juez penal para sancionar y la competencia del juez contencioso-administrativo para revisar la liquidación tributaria, sería desplazar el efecto suspensivo no al inicio sino al final del proceso penal, regulando de *lege ferenda* la posible suspensión de la ejecución de la sentencia condenatoria por delito contra la Hacienda Pública ¹⁹¹. Es decir, el modelo actual, para prevenir una posible contradicción, trata de impedir que pueda impugnarse la LVD y, en consecuencia, que pueda producirse un pronunciamiento del juez de lo contencioso-administrativo mientras se desarrolla el proceso penal. Sin embargo, este mismo efecto se consigue suspendiendo la ejecución de la sentencia condenatoria firme en caso de que, por el contribuyente condenado, se acredite que se encuentra en trámite un recurso contencioso-administrativo contra el acto resolutorio del procedimiento inspector en el que surgió la *notitia criminis* del delito contra la Hacienda Pública.

190. CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: "[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida." CHOCLAN MONTALVO, J.A., "La aplicación práctica del delito fiscal ...", *cit.*, p.451.

191. Para ello bastaría con modificar el texto del artículo 999 LECrim, lo cual, al propio tiempo, permitiría solucionar los manifiestos elementos de inconstitucionalidad que su actual redacción genera.

Esta solución técnica permite la sustanciación ininterrumpida de la causa penal sin comprometer el derecho fundamental al juez natural. Además, la resolución del juez contencioso-administrativo no será prejudicial -sino definitiva- y producirá efectos de cosa juzgada material respecto a la liquidación administrativa de la cuota defraudada. Si a ello se añade que únicamente será necesario posponer la eficacia de la resolución penal cuando se trate de una sentencia condenatoria en la que existan dudas acerca de la cuantía de la cuota defraudada, se consigue minimizar los costes que, en términos de dilaciones procesales, supone la integración de las normas de derecho tributario en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública.

Si el juez de lo contencioso confirma la liquidación administrativa, el juez penal levantará la suspensión de la sentencia condenatoria. Si el juez de lo contencioso anula total o parcialmente el acto resolutorio, rectificando la cuota tributaria liquidada por la Administración, el juez penal revisará el criterio aplicado para cuantificar la cuota defraudada, dejando sin efecto la condena en caso de que estime que, con arreglo al pronunciamiento del juez contencioso, su importe no excede de 120.000 euros. En uno y otro caso, no parece que con ello se quebrante el principio de no duplicidad sancionadora.

Para concluir nuestro examen de posibilidades señalar que el único supuesto en el que no rige el efecto de cosa juzgada fiscal se produce cuando el juez de lo contencioso anula el acto administrativo por motivos de forma (o por haberse consumado la prescripción para dictar la liquidación tributaria) sin entrar a conocer del criterio seguido para cuantificar la deuda tributaria defraudada. En este caso, salvo que por el contribuyente se solicite expresamente un pronunciamiento meramente declarativo respecto a esta cuestión, el juez penal levantará la suspensión consolidándose la interpretación que, de la normativa tributaria, figura en la sentencia penal.

En definitiva, en el modelo de concurrencia o paralelismo de procedimientos -en el que el legislador español dice haberse inspirado para reformar las normas que regulan el tránsito entre la fase administrativa a la fase jurisdiccional del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública-, la liquidación de la cuota defraudada y la sanción del comportamiento presuntamente delictivo discurren simultáneamente, sin que exista obstáculo formal alguno en acudir al juez de lo contencioso-administrativo para que determine la adecuación a derecho de la liquidación practicada por la Administración tributaria, mientras el juez penal está decidiendo si el posible incumplimiento del deber general de contribuir merece una sanción privativa de libertad.

A nuestro modo de ver, el principio de no duplicidad sancionadora no constituye inconveniente alguno para implantar dicho modelo, siempre que se regulen adecuadamente los efectos que la sentencia del juez natural (el contencioso-administrativo) produce sobre el pronunciamiento del juez penal. De todos modos, si bien es cierto que la mayoría de los problemas técnicos que hemos expuesto a lo largo de este trabajo podrían resolverse mediante una interpretación de las normas procesales y procedimentales más acorde con las reglas generales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, la solución definitiva a las fricciones que se producen entre los procedimientos tributarios y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública sería la creación de una «jurisdicción fiscal» que, a imagen y semejanza de la jurisdicción mercantil creada mediante la Ley Orgánica 8/2003, de 9 de julio, conociera de los asuntos relacionados con la aplicación del sistema tributario, tanto en lo que se refiere al control de los actos dictados por la Administración (ya sean liquidaciones o sanciones), como en lo que se refiere a la imposición de las sanciones penales por la defraudación tributaria de especial gravedad¹⁹².

192. En el mismo sentido se pronuncian, entre otros, BAJO FERNANDEZ y BACIGALUPO cuando señalan que: "[...] *somos de la opinión que una materia tan sumamente compleja como la relativa*

De este modo, un órgano judicial especializado en la aplicación y la interpretación del Derecho tributario, al tiempo que resolviera acerca de la legalidad de la liquidación administrativa de la cuota tributaria defraudada, podría valorar la concurrencia del elemento subjetivo en el comportamiento del obligado tributario a fin de decidir si el incumplimiento descubierto por la Administración merece una sanción penal o una sanción administrativa. De hacerse así, quizás resolveríamos definitivamente un problema que nuestro ordenamiento jurídico arrastra desde 1977 y, con ello, pondríamos fin al desencuentro que, desde entonces, existe entre el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública.



al delito fiscal, exigiría un juzgado especializado dedicado a la materia propia con una policía judicial también especializada en la vigilancia y represión del fraude fiscal, BAJO FERNANDEZ, M.A., y BACIGALUPO, S., “*Derecho Penal Económico*”, cit., p.208.

❧ 6.- CONCLUSIONES

- 1.- El modelo de relación entre el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública y el procedimiento de comprobación de la situación tributaria de los contribuyentes, basado en la preferencia judicial, en la litispendencia penal extensiva y en la prejudicialidad no devolutiva, tiene por finalidad principal priorizar el castigo de la conducta delictiva aunque ello signifique desposeer a la Administración tributaria, no solo del *ius puniendi*, sino de todas sus potestades de liquidación y recaudación de la cuota defraudada.
- 2.- La suspensión preventiva de cualquier actividad administrativa directa o indirectamente relacionada con el objeto del proceso penal, no solo pospone la recaudación de la cuota defraudada a la firmeza de la sentencia condenatoria, sino que, en ocasiones, puede llegar a conculcar el derecho fundamental al juez ordinario predeterminado por la ley, ya que en todos aquellos casos en los que una resolución de condena se dicte aplicando un criterio de cuantificación de la deuda tributaria que no sería compartido por un juez de lo contencioso-administrativo, la ausencia de acto administrativo de liquidación tributaria indirectamente impide que la determinación administrativa de la cuota defraudada pueda ser objeto de impugnación y, en su caso, de enjuiciamiento por parte del orden jurisdiccional competente por razón de la materia¹⁹³.

193. CHOCLAN MONTALVO lo expresa claramente cuando indica que es necesario: "[...] replantearse el carácter devolutivo de las cuestiones prejudiciales cuando se trata de normas penales que necesitan del complemento de la norma extrapenal, cuando lo que esté en juego sea precisamente la concurrencia del presupuesto de hecho que determina la aplicación de esta norma y, en nuestro ejemplo, la

- 3.- Con la reforma del Código Penal culminada en el año 2012 parecía que se inauguraría un nuevo modelo de actuación en el que cada uno de los Poderes del Estado que tienen encomendada una función específica en la lucha contra el fraude fiscal la desarrollarían con total independencia y aplicando las normas, criterios y principios que se corresponden con su ámbito de competencia¹⁹⁴. Sin embargo, el legislador tributario frustró toda esperanza de implantación del modelo de paralelismo procedimental, cuando en la Ley 34/2015, no solo legaliza la doctrina jurisprudencial de la mutación del título, sino que, con la indisimulada intención de reforzar la posición procesal de la Administración tributaria, crea una nueva modalidad de liquidación tributaria específicamente diseñada para potenciar los efectos de la denuncia por delito contra la Hacienda Pública: la liquidación vinculada a delito (LVD).
- 4.- Esta nueva especie de acto administrativo se caracteriza porque produce todos los efectos declarativos y ejecutivos respecto al contribuyente denunciado, pero sin posibilidad de que contra ella pueda interponerse ningún recurso ni administrativo ni jurisdiccional. Dicha intangibilidad se acentúa todavía más mediante la reforma de la Ley de

propia existencia de la relación jurídico-tributaria sobre la que gravita el hecho imponible. Pues trasladar al Juez penal todo el debate que constituiría el objeto de un pronunciamiento tributario, primero, y un recurso ante la jurisdicción contencioso-administrativa, después, supone no sólo privar al contribuyente disconforme con la actuación administrativa de una vía jurisdiccional para la tutela de sus intereses legítimos, sino, lo que es más grave si cabe, obligar a resolver una cuestión de naturaleza tributaria a un Juez penal cuyo objetivo es depurar las posibles responsabilidades penales derivadas de una situación jurídica anterior perfectamente establecida.” CHOCLAN MONTALVO, J.A., “La aplicación práctica del delito fiscal ...”, cit., p.451.

194. En este sentido compartimos la posición de CASADO OLLERO cuando indica que: “Si bien todos los poderes públicos tienen en la «lucha contra el fraude fiscal (...) un fin y un mandato constitucional», cada uno de ellos habrá de acometerlo de la forma que constitucionalmente y legalmente le sea encomendada, sin que resulte admisible que la Administración Tributaria se dedique a la investigación y persecución de la delincuencia fiscal, mientras la Jurisdicción penal acaba desempeñando funciones de liquidación y recaudación tributaria.”, CASADO OLLERO, G., “Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal”, en AA.VV., «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1597.

Enjuiciamiento Criminal y la Ley de la Jurisdicción contencioso-administrativa con el propósito de excluir dicha categoría de actos del conocimiento del juez contencioso. Si a ello se añade que la propia ley impide la invocación de los posibles defectos formales de los que dicha liquidación pudiera adolecer, y los efectos de cosa juzgada material que el artículo 257 LGT confiere al pronunciamiento prejudicial contenido en la resolución judicial acerca del importe de la cuota defraudada, nos sitúa en un régimen jurídico manifiestamente inconstitucional, contrario al derecho fundamental a la tutela judicial efectiva y, sobre todo, al derecho fundamental al juez natural.

- 5.- A lo largo de este trabajo hemos expuesto los incontables problemas interpretativos que surgen como consecuencia de la desnaturalización de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada. El legislador tributario, no sabemos si de modo deliberado o influenciado por los intereses corporativos de la Administración tributaria, ha tratado de convertir el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en una prolongación de la actividad regularizadora de la Administración tributaria. De las normas contenidas en el Título VI de la Ley General Tributaria se pone de manifiesto una intención de “administrativizar” la función del juez penal y de reducir sus resoluciones a una mera confirmación de la posición sostenida por la Administración denunciante.

Afortunadamente para quienes todavía mantenemos la esperanza en la vigencia del principio de justicia tributaria, la realidad es tan compleja y tan variada que el intento de “cierre procesal” promovido con la última reforma fiscal ha dejado tantos “huecos” y tantas “grietas” que, con toda seguridad, permitirán que por parte de la jurisdicción competente (y en

último término del Tribunal Constitucional) se reponga la situación a su estado natural. Sin embargo, considerando que, por lo dilatado de los procedimientos tributarios y penales, probablemente no dispongamos de jurisprudencia sobre esta cuestión hasta pasados unos cuantos años, desde aquí quisiéramos impulsar una profunda reflexión sobre el modelo de aplicación del delito fiscal en España que pueda conducir a un replanteamiento del régimen jurídico vigente.

- 6.- En las páginas precedentes nos hemos manifestado favorables a la aplicación de un régimen de litispendencia penal estricto, limitado exclusivamente al procedimiento sancionador tributario, así como también a la aceptación de la prejudicialidad devolutiva en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública. También hemos dejado claro que, a nuestro modo de ver, atribuir efectos de cosa juzgada material al pronunciamiento prejudicial fiscal del juez penal constituye un error mayúsculo que, además de corregirse, directamente debe inaplicarse.
- 7.- Como soluciones técnicas, además de las interpretaciones de la normativa tributaria vigente que, en mayor medida, equilibran la situación del contribuyente denunciado por la posible comisión de un delito contra la Hacienda Pública, nos hemos pronunciado en favor de la introducción en nuestro ordenamiento jurídico del modelo de paralelismo procedimental que, con matices y modulaciones, funciona con relativo éxito en Alemania o en Italia. Asimismo, también nos hemos adherido a las voces que, cada día con más intensidad, plantean la necesidad de crear una jurisdicción fiscal que permita concentrar en un orden especializado el conocimiento de todas las cuestiones, incluidas las penales, que pudieran surgir de la aplicación del sistema tributario.

- 8.- Entretanto, para desactivar los perniciosos efectos de la práctica forense derivada de la doctrina de la mutación del título, proponemos la práctica de presentar una autoliquidación rectificativa con el contenido fiscal de la sentencia (normalmente condenatoria) a fin de generar un acto administrativo que permita vehicular el acceso a la jurisdicción contenciosa. Al propio tiempo, en aquellos casos en los que se produzca la coexistencia de un proceso penal y un proceso contencioso-administrativo, si el primero concluye antes que el segundo, para evitar la condena a un inocente, se impone la suspensión de la ejecución de la sentencia penal hasta que adquiera firmeza la resolución judicial del juez natural. En todos los demás casos, cuando, en relación con la cuota defraudada, exista una discordancia entre la resolución del juez penal y la del juez contencioso, que determine que el importe de la defraudación no alcanza la cifra establecida en el artículo 305 del CP, lo que procede es iniciar el procedimiento para la revisión de la sentencia penal.
- 9.- En definitiva, después de cuarenta años, el delito fiscal y el proceso penal siguen sin encontrar el modelo de relación que, de una parte, permita a cada institución cumplir con la finalidad que le es propia y, de otra, sea respetuoso con los derechos fundamentales del contribuyente. Si tuviéramos que escoger entre uno de los cuatro modelos que se han ido sucediendo, optaríamos por el primero. El esquema secuencial introducido por la Ley 50/1977 es mucho mejor que el modelo de concurrencia imperfecta desarrollado en la Ley 34/2015. Salvo en lo relativo a la exigencia de la firmeza de la liquidación como presupuesto de acceso a la jurisdicción penal y a la legitimación activa restringida a la Administración, en todo lo demás el modelo inicial permite una gestión diferenciada de las fases pre-procesal, procesal y post-procesal del juicio por delito contra la Hacienda Públi-

ca que, debidamente complementada con la interpretación propuesta de las figuras procesales de la litispendencia, la prejudicialidad y la cosa juzgada, si bien no solucionarían la totalidad de los problemas expuestos, con toda seguridad, mejoraría el panorama actual.

- 10.- Los principios de seguridad jurídica y justicia tributaria invocados en la presentación de este trabajo deben inspirarnos a todos en la búsqueda de un modelo de relación entre el delito fiscal y el proceso penal que aporte la debida confianza en que la aplicación del sistema tributario responde a los intereses generales y no a los intereses particulares o corporativos de una de las partes de dicho sistema. En esta sede, debemos expresar nuestra preocupación por la deriva coercitiva y la discrecionalidad creciente que se advierte en aquellos procedimientos de comprobación en los que surgen indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública¹⁹⁵, lo cual, en lugar de mejorar la eficiencia del sistema, genera un gran temor, una gran desconfianza y, sobre todo, una gran inseguridad jurídica.

No pensamos que la solución a los elevados niveles de fraude fiscal en España sea incrementar la amenaza sobre los contribuyentes. No pensamos que el problema del incumplimiento de las normas tributarias encuentre su solución en los juzgados de lo penal. No pensamos que los órganos de la Administración tributaria deban asumir el protagonismo que la ley les confiere

195. Así lo advierte también MARTINEZ MUÑOZ cuando, citando a GARCIA AÑOVEROS, J., pone de manifiesto que: “[...] la línea que separa la infracción tributaria del delito está en manos de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, esto es, el delito es perseguido cuando la Administración lo ve oportuno y actúa como «un eficaz instrumento de convicción, cuando no de negociación en las tareas de la Administración financiera que conducen a la emisión de actos administrativos de liquidación», por lo que en ocasiones la discrecionalidad administrativa puede conllevar consecuencias importantes en la esfera individual del ciudadano, que exigirían un mayor respeto del principio de proporcionalidad como límite a la actuación administrativa.” MARTINEZ MUÑOZ, Y., “Los procedimientos”, cit. p.8.

cuando lo que se está debatiendo es la privación del derecho a la libertad de los contribuyentes. En definitiva, una sociedad avanzada no puede permitirse la “venganza fiscal” y debe dejar claros los límites del poder que se confiere a los órganos de la Administración. Por ello, a nuestro modo de ver, una sociedad avanzada debe regular con esmero un tipo penal al que muchos de sus ciudadanos están expuestos, probablemente sin ser conscientes de ello.

Desde aquí confiamos en que nuestro trabajo estrictamente académico pueda resultar de utilidad para de fomentar el debate que de forma definitiva ponga fin al desencuentro entre el proceso penal y el delito fiscal y, de este modo, contribuir a solucionar, de una vez por todas, una de las principales disfunciones de nuestro sistema fiscal.



❧ BIBLIOGRAFÍA

AA.VV., “*Litigación penal. Visión sistemática y actual del proceso*”, Dir. RODRIGUEZ-RAMOS LADARIA, G., y DIEZ RIAZA, S., ed. BOSCH Barcelona, 2017.

AA.VV., “*El delito Fiscal*”, CISS, Valencia, 2009.

ABOGACÍA GENERAL DEL ESTADO (Dirección del Servicio Jurídico del Estado), “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública*”, Dir. GARCIA-TIZÓN LOPEZ, A., Madrid, 2008.

APARICIO PEREZ, J., “*La jurisprudencia y la aplicación del delito fiscal; la responsabilidad civil y los incrementos no justificados de patrimonio*”, en «Impuestos», núm.11, 1990.

APARICIO PEREZ J., “*El delito fiscal a través de la jurisprudencia*”, Pamplona, 1997.

APARICIO PEREZ, A., “*La denuncia pública en materia tributaria*”, Valencia, 2002.

BACIGALUPO ZAPATER, E., “*La problemática constitucional de las leyes penales en blanco y su repercusión en el Derecho Penal Económico*”, en AAVV «Derecho Penal Económico», Buenos Aires, 2000.

BAJO FERNANDEZ, M. y BACIGALUPO, S., “*Derecho Penal Económico*”, Madrid, 2001.

BAJO FERNANDEZ, M., y BACIGALUPO, S., “*Límites entre infracciones y delitos fiscales*”, en «Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche», Madrid, 2008.

BALLBE MALLOL, M., y PADROS REIG, C., “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”, Barcelona, 2004.

BAYONA PEROGORDO, J.J., “*Aspectos procedimentales del delito fiscal*”, en «Revista española de Derecho Financiero», núm.15-16, 1977.

BERMEJO RAMOS. J., “*La Administración tributaria y los delitos contra la Hacienda Pública*”, en «Crónica Tributaria», núm.60, 1989.

BOIX REIG, F. J., “*La jurisprudencia constitucional sobre el principio non bis in idem*”, en «Libro homenaje al profesor Rodríguez Mourullo», Madrid, 2005.

CALVO VÉRGEZ, J., “*El delito contra la Hacienda Pública en la reforma de la Ley General Tributaria*”, en «Quincena Fiscal», núm.11, 2016.

CASADO OLLERO, G., “*Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario*”, en «Estudios de derecho tributario en memoria de María del Carmen Bollo Arocena», Bilbao, 1993.

CASADO OLLERO, G., “*En torno a la jurisprudencia constitucional del primer bienio del siglo: algunos materiales sobre distribución constitucional de competencias tributarias*”, en «Crónica Tributaria», núm.106, 2003.

CASADO OLLERO, G., “*Administración Tributaria, Jurisdicción Penal y Delito Fiscal*”, en AA. VV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008.

CASADO OLLERO, G., “*Ganancias de patrimoniales no justificadas y delito fiscal*”, en AA. VV «Justicia y Derecho Tributario. Libro homenaje al profesor Julio Banacloche», Madrid, 2008.

CHICO DE LA CAMARA, P., “*El delito de defraudación tributaria tras la reforma del Código Penal por la LO 5/2010. Reflexiones críticas y propuestas de lege ferenda*”, Pamplona, 2012

- CHOCLAN MONTALVO J. A., “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*”, Barcelona, 2011.
- CHOCLAN MONTALVO, J.A., “*La aplicación práctica del delito fiscal: cuestiones y soluciones*”, Barcelona, 2016.
- CIENFUEGOS MATEO, M., “*La apreciación de la necesidad de plantear una cuestión prejudicial ex art.177 del Tratado CEE en la jurisprudencia española*”, en «Noticias de la Unión Europea», núm.163-164, 1998.
- CIENFUEGOS MATEO, M., “*La reforma frente a la negativa a responder a las cuestiones prejudiciales del artículo 177 del Tratado de la Comunidad Europea*” en Revista «Justicia», núm.1, 1997.
- COLLADO YURRITA, P., “*La actuación de la inspección financiera y tributaria en la instrucción del proceso por delito fiscal*”, Valencia, 1996
- COLOMA CHICOT, J.A., “*La responsabilidad civil en el delito fiscal*”, Madrid, 2001.
- CORDERO GONZALEZ, EM., “*El delito fiscal en el ordenamiento alemán*”, en «Crónica Tributaria», núm. 123, 2007.
- DE JUAN CASADEVALL, J., “*La articulación de la regla ne bis in idem en el ámbito Tributario*”, en AAVV, «Estudios en memoria de D. César Albiñana García-Quintana», IEF, Madrid, 2008, p.1463.
- DE LA OLIVA SANTOS, A., “*Sobre la conformidad del imputado y la negociación de la sentencia en el proceso penal español*”, en «Revista Jurídica de la Región de Murcia, núm.13, 1991, p.11-28.
- ESPEJO POYATO, I., “*Administración tributaria y Jurisdicción Penal en el delito fiscal*”, Madrid, 2013.

ESPEJO POYATO, I., “*Procedimiento tributario y delito fiscal en la prevista reforma de la LGT*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, 2015.

FALCON Y TELLA, R., “*El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente*”, en «Quincena Fiscal», núm.10, 1999.

FALCON y TELLA, R., “*La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria*”, en «Quincena Fiscal», núm.5/2004.

FALCON Y TELLA, R., “*La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de este con el delito de blanqueo.*”, en «Quincena Fiscal», núm.1, 2011

GIMENO SENDRA, V. “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Madrid, 2008

GIMENO SENDRA, V. “*Manual de Derecho Procesal Penal*”, Madrid, 2016

GIMENO SENDRA, V., “*Cuestiones prejudiciales devolutivas y non bis in idem en el proceso penal*”, en el prólogo a la obra de PADROS REIG, C., y BALLBE MALLOL, M., “*La prejudicialidad administrativa en el proceso penal*”, Barcelona, 2004.

HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTE-ROS, JM., “*Prejudicialidad penal y delito fiscal*”, en «Diario La Ley», núm. 7741, 2011.

HERNANDEZ MARTÍN, V., “*Problemas procesales del Delito contra la Hacienda Pública*”, en «Crónica Tributaria», núm.60, 1989.

IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La ejecución administrativa de la sentencia en los delitos contra la Hacienda Pública*” en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm. 326, mayo, 2010.

- IGLESIAS CAPELLAS, J. “*La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.341-342, 2011, p. 5-50.
- IGLESIAS CAPELLAS, J. “*La recaudación de la responsabilidad civil derivada del delito de defraudación tributaria*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.338, mayo 2011.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., “*Efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en el procedimiento inspector*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.359, febrero 2013.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La denuncia administrativa de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública*” en «Revista de Contabilidad y Tributación», CEF, núm.367, octubre 2013.
- IGLESIAS CAPELLAS, J., “*La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*”, en revista «Impuestos», núm.3, 2013, p.13-46.
- JORDANA DE POZAS, L., “*Cuestiones sustantivas y procesales que plantean los delitos contra la Hacienda Pública*”, en «Impuestos», núm.23, 1990.
- JORDANA DE POZAS, L., “*El Ministerio Fiscal ante los delitos contra la Hacienda Pública*”, en «Crónica Tributaria», núm. 60, 1989.
- JUAN LOZANO, A., y TRIGO SIERRA, L., “*Notas sobre la incidencia de la proyectada reforma del código penal en materia de delitos contra la Hacienda Pública*”, en «Actum Fiscal», núm.3, mayo 2007, p.47.
- JUAN SANCHEZ, R., “*La responsabilidad civil en el proceso penal*”, Madrid, 2004

LOPEZ DIAZ, A., “*Procedimientos tributarios y delito fiscal en el proyecto de reforma de la LGT*”, en «Revista Española de Derecho Financiero», núm. 167, 2015

MARTIN QUERALT, J., “*Delito fiscal: Una crispada relación entre el Derecho Tributario y el Derecho Penal*”, en «Tribuna Fiscal», núm.243, 2011.

MARTIN QUERALT, J., “*A vueltas con el anteproyecto de reforma de la Ley General Tributaria*”, en «Tribuna Fiscal», núm.274, 2014.

MARTIN QUERALT J., “*Una mirada a la irrecurribilidad en vía administrativa de la liquidación vinculada a delito*”, en «Carta Tributaria. Revista de Opinión», núm.11, febrero 2016, p.20.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G., y TEJERIZO LOPEZ, J.M., “*Curso de Derecho Financiero y Tributario*”, Madrid, 2008.

MARTINEZ HORNERO J., “*Marco jurídico de la policía fiscal*”, en Gaceta Fiscal, núm.125, octubre, 1994.

MARTINEZ MUÑOZ, Y., “*Los procedimientos tributarios y el delito fiscal en la ley general tributaria. Un análisis en el marco de los principios generales del ordenamiento tributario*”, en «Quincena Fiscal», núm. 6/2016.

MERINO JARA, I., y SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J.L., “*El delito Fiscal*”, Madrid, 2004.

MORENO CATENA, V y CORTÉS DOMINGEZ, V., “*Derecho Procesal Penal*”, Valencia, 2008.

MUNOZ CONDE, F., “*Derecho Penal. Parte Especial*”, Valencia, 2010.

- NIEVA FENOLL, J., “*La cosa juzgada*”, Barcelona, 2006.
- PALAO TABOADA, C., “*Los procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delitos contra la Hacienda Pública en el Proyecto de Ley de Modificación de la LGT*”, en «*Revista española de derecho financiero*», núm.167, 2015, p.45-74.
- PEREZ ROYO, F., “*El delito fiscal tras veinte años de su implantación: cuestiones abiertas en torno a su aplicación*», en «*Revista española de Derecho Financiero*», núm.100, 1998.
- PICO JUNOY, J., “*Las garantías constitucionales del proceso*”, Barcelona, 2012.
- PONT CLEMENTE, J.F., “*La supresión de la prejudicialidad necesaria en el proceso penal tributario*”, en «*Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*», núm.192, 1987.
- PONT CLEMENTE, J.F., “*El problema fundamental de la liquidación en el proceso penal tributario*”, en «*Quincena Fiscal Aranzadi*», núm.11, 2011.
- PUEBLA AGRAMUNT, N., “*El Tribunal Supremo unifica la doctrina sobre la paralización de actuaciones inspectoras por prejudicialidad penal*”, en «*Quincena Fiscal*», marzo, 2017.
- QUERALT, J.J., “*El comportamiento postdelictivo en los delitos contra las Haciendas Públicas y la Seguridad Social*”, en «*Empresa y Derecho Penal (I)*». Consejo General del Poder Judicial, Madrid, 1.999.
- RAMIREZ GOMEZ, S., “*El principio ne bis in idem en el ámbito tributario (aspectos sustantivos y procedimentales)*”, Madrid, 2000.
- RAMOS MENDEZ, F., “*Enjuiciamiento civil*”, Barcelona, 2008

RAMOS MENDEZ, F., “*Enjuiciamiento criminal*”, Barcelona, 2006

REYNAL QUEROL, N., “*La prejudicialidad en el proceso civil*”, Barcelona, 2006

RIBA TREPAT, C., “*La eficacia temporal del proceso. El juicio sin dilaciones indebidas*”, Barcelona, 1998.

RIBES RIBES, A., “*Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*”, en «Tributación Práctica», núm.8, Madrid, 2007.

RITA CIARCIA, A., “*La relación entre cosa juzgada penal y cosa juzgada tributaria: desde la prejudicialidad tributaria a la doble vía*”, en Crónica Tributaria, núm.150/2014, pp.83-98.

RODRIGUEZ MOURULLO, G., “*Estudios de Derecho Penal Económico*”, Pamplona, 2009.

RODRIGUEZ RAMOS, C., “*Cuestión prejudicial devolutiva, conflicto de competencia y derecho al juez predeterminado por la ley (Actualización de la prejudicialidad en el proceso penal)*”, en «Actualidad jurídica Aranzadi», núm.285, 1997.

RUBIO SOLER, C., “*Manual de delitos contra la Hacienda Pública. Cap.IV. iter criminis. Determinación el momento consumativo. Formas imperfectas de ejecución*”, AAVV., Abogacía General del Estado, Pamplona, 2008.

RUIZ GARCIA, J.R., “*La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública*”, en «Revista española de Derecho Financiero», núm.151/2011.

RUIZ ZAPATERO, G., “*«Bis in idem» material y procesal en la continuación de actuaciones administrativas por no haberse apreciado la existencia de delito*”, en «Quincena Fiscal», núm.9/2009.

RUIZ ZAPATERO, G., “*La fragmentación de la deuda tributaria como consecuencia de la liquidación administrativa por delito fiscal*”, en «Quincena Fiscal», núm.11, 2016.

SANCHEZ HUETE, M.A., “*La modificación del Código Penal (LO 5/2010) y sus implicaciones en la legislación tributaria*”, en «Quincena Fiscal Aranzadi», 4/2011.

SANCHEZ PEDROCHE, J.A., “*La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015*”, en «Revista de Contabilidad y Tributación» CEF, núm.391, 2015.

SERRA DOMINGUEZ, M., “*Comentario al art. 1252 del Código Civil*”, en «*Comentarios al Código Civil y compilaciones forales*», Madrid, 1981, tomo XVI, vol.2, p. 729 y 731

TEJERIZO LOPEZ, J.M., “*El procedimiento de inspección en los supuestos de delito contra la Hacienda Pública*”, en «Revista Española de Derecho Financiero», núm.170, 2016.



Discurso de contestación

Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau

Excelentísimo Sr. Presidente de la Real Academia Europea de Doctores

Excelentísimos Sres. Académicos

Señoras y señores

Amigos todos

Los estatutos de la Real Academia Europea de Doctores establecen que el discurso de ingreso pronunciado por el nuevo académico sea contestado por un académico numerario designado por la Junta de Gobierno y el Presidente.

Es un gran honor para mí que el Presidente de la Real Academia Europea de Doctores, el Excelentísimo Sr. Dr. Dr. D. Alfredo Rocafort Nicolau me haya designado para realizar el discurso de contestación al discurso de ingreso del Excelentísimo Sr. Dr. D. Joan Iglesias Capellas, como nuevo académico de esta docta casa.

Para mí es una responsabilidad doble: primero con la Real Academia y segundo con el nuevo académico.

Para aquellos de Vds. que no hayan asistido nunca a un acto de estas características, les informo que es costumbre también muy antigua que el discurso de contestación se divida en dos partes claramente diferenciadas: Primero se ponga de relieve el curriculum vitae del nuevo académico (*laudatio* en latín), y segundo se glosen los aspectos y puntos más relevantes de su discurso de ingreso.

Laudatio

El nuevo académico nació en Sabadell, el 20 de diciembre de 1965. Por tanto, tiene actualmente 51 años. Casado con la también Dra. Doña Cristina Riba Trepas, tienen 3 hijos: Joan, Laura y Jordi.

Sus principales aficiones son: El mar, en el que practica natación, submarinismo y, si surge la oportunidad, la navegación a vela o a motor; la lectura, la conversación (con especial interés en la política); y, naturalmente, el Barça que es una de sus grandes pasiones y del que es socio desde hace más de 15 años.

Es miembro de la Fundació Barcelona 1989 y de la Fundación Salud y Persona.

Cuando nació, en su familia había ocurrido una gran desgracia. Cuando su madre estaba embarazada de él su hermanita pequeña falleció a causa de un problema en el corazón. Por este motivo, de niño siempre decía que quería ser médico, y concretamente cardiólogo. Sin embargo, la vida le llevó a escoger la carrera de Derecho, que estudió en la Universitat Autònoma de Barcelona (UAB) durante los años 1985 a 1990.

En cuarto curso de licenciatura, tenía dudas de hacia dónde dirigir su carrera profesional, y pidió consejo a uno de sus profesores, el catedrático de Derecho Financiero y Tributario Dr. Gabriel Casado Ollero, que él tanto admira y respeta. El recipiendario le manifestó su interés e intención de, acabados sus estudios, seguir la carrera académica y convertirse en profesor de Derecho tributario. Sin embargo, el Dr. Casado Ollero le sugirió que preparase la oposición a Inspector de Hacienda. Dicho consejo quedó guardado en su memoria.

El año 1989, un año antes de concluir la licenciatura en Derecho, obtuvo por oposición la plaza de Técnico medio de gestión local. Durante 3 años fue Cap de la Secció de Contractació i Serveis del Ajuntament de Manresa (1989-1991).

Finalizado el servicio militar, el recipiendario se planteó de nuevo la orientación profesional y, en ese momento, la Universidad de Barcelona, el Ministerio de Hacienda y “la Caixa” financiaron un programa para promover que estudiantes residentes en Catalunya se interesaran en la preparación de la oposición a Inspección de Hacienda.

Recordando el consejo de su maestro, el recipiendario solicitó y obtuvo la beca para acceder al programa para la preparación de dicha oposición y así quedó definida la trayectoria profesional que le ha llevado hasta aquí.

Una anécdota curiosa de la etapa en la que el recipiendario se estaba preparando para la oposición de Inspector de Hacienda del Estado, ocurrió mientras se encontraba estudiando en la Hospedería del Santuario de Montserrat. Había escogido pasar allí los meses de verano, dado que en el conocido monasterio benedictino había un ambiente de silencio y recogimiento que facilitaba la concentración en los estudios.

La hospedería era un lugar frecuentado por personas muy diversas, con intenciones similares, siendo habitual que, por semanas, entrase y saliese mucha gente. Cuando el nuevo académico llegó por primera vez allí vio que uno de los hospedados era un señor mayor, bajito y que estaba muy concentrado en su trabajo.

Después de la primera semana salieron de la hospedería todos los asistentes menos este señor mayor y el nuevo académico. Al

quedarse ellos dos solos, en un momento dado se le acercó este señor mayor y le dijo “joven, que es lo que hace Vd. aquí”. El nuevo académico le contestó estoy preparando unas oposiciones y debo estudiar mucho. El señor mayor le preguntó ¿cuántas horas estudia Vd. al día? El nuevo académico le contestó: 10 horas al día. Y el señor mayor le dijo, pues estudie Vd.

Al final de la próxima semana ocurrió exactamente lo mismo: todos los hospedados se marcharon menos el nuevo académico y el señor mayor. Fue entonces cuando el nuevo académico se le acercó y le preguntó: perdone Vd. Señor, qué es lo que hace Vd. aquí, y el señor mayor le contestó: estoy preparando mis obras completas sobre historia, y el nuevo académico le preguntó: ¿para ello trabaja Vd. muchas al día? El señor mayor le contestó: trabajo 16 horas al día pero ahora no estoy muy fino de salud y únicamente puedo trabajar entre 12 y 13 horas al día.

El señor mayor era el pare jesuita Miquel Batllori. Entre 1993 y 1999 completó 13 libros de sus Obras Completas sobre historia. Murió en el año 2003 después de haber realizado todo el trabajo que pretendía hacer.

En el año 1995, el recipiendario consiguió por oposición la plaza de Técnico de Hacienda (subinspector). Trabajó cinco años en la Delegación Provincial AEAT de Barcelona, en los que, mientras preparaba la oposición a Inspector de Hacienda y su esposa terminaba su tesis doctoral y ganaba su plaza de profesora titular de Derecho procesal en la Universidad Autónoma de Barcelona, vieron nacer a dos de sus hijos.

Finalmente, en el año 1999, el recipiendario consiguió superar con brillantez la oposición de Inspector de Hacienda del Estado y obtuvo plaza en la Delegación Especial de la AEAT en

Barcelona, donde ejerció diversas funciones y responsabilidades durante más de 12 años.

En el año 2013, justo después de leer su tesis doctoral, el President de la Generalitat le nombró su asesor y le encargó el diseño de un nuevo modelo de Administración tributaria para Catalunya. Durante 3 años el recipiendario desarrolló un intenso trabajo de investigación acerca de las tendencias que rigen la fiscalidad de los países más avanzados del mundo, con el objetivo de proponer los cambios metodológicos, técnicos, organizativos y jurídicos a realizar para implementar un sistema fiscal más justo y eficiente.

Finalizado el encargo recibido del Govern de la Generalitat de Catalunya, el recipiendario decidió iniciar una nueva experiencia profesional, en este caso como abogado experto en fiscalidad. En estos momentos, es socio de la firma Crowe Horwath, Legal y Tributario, donde dirige el Departamento de procedimientos tributarios, con especial dedicación a los casos de delito contra la Hacienda Pública.

Voy a explicar ahora aquí públicamente un rasgo especial del recipiendario. En una de las primeras conversaciones que tuve con él me dijo que él lo que apreciaba de la gente era la lealtad, que tengo que decir que me sorprendió y, al mismo tiempo, me gustó muchísimo.

Le contesté que conmigo este rasgo especial de las personas lo tendría siempre, y en este acto institucional y delante de tanta gente se lo digo públicamente: conmigo siempre lo tendrás.

Pero al mismo tiempo quiero hacerte una reflexión personal que pienso es necesaria. Seguramente muchos de los aquí pre-

sentes habrán visto por televisión esta serie tan de moda y de actualidad, que no está finalizada todavía, y que es de éxito mundial: me refiero a Juego de Tronos.

En la serie 5 o temporada 5 ocurre un hecho que está íntimamente relacionado con el tema que estoy tratando. El hecho sucede cuando John Nieve, que era el Lord Comandante de la Guardia de la Noche, que es el cuerpo militar encargado de vigilar el muro -que separa el mundo civilizado del mundo peligroso- y que tiene como objetivo no dejar pasar al mundo civilizado a los salvajes y a los muertos vivientes o caminantes blancos, es asesinado en una encerrona engañosa por el anterior Lord Comandante de la Guardia de la Noche, Sir Alliser, por dos oficiales de la misma Guardia y por un recluta.

Alegaron para asesinarlo que había traicionado la idea de la creación de la Guardia de la Noche al dejar pasar al otro lado del muro a los salvajes, para que salvaran la vida y viviesen en el mundo civilizado, dado que el peligro real eran los muertos vivientes o caminantes blancos. Lo asesinaron clavándole un cuchillo y, en el momento que lo hacen, Sir Alliser, que es el primero que se lo clava, dice “por la Guardia de la Noche”, es decir, para ser claros –según su opinión- lo hace por lealtad.

En otras palabras, el poeta español Ramón de Campoamor hace años dijo una metáfora que es de todos conocidos, dice así: *“En este mundo traidor, nada es verdad ni mentira, todo es según el color del cristal con que se mira”*. Su manifestación supone una pesimista pero bella manera de expresar y admitir, que nada vale, que todo es inmutable, y que inevitablemente impera el subjetivismo, la arbitrariedad y el relativismo en todas las facetas de nuestro mundo”.

Por tanto, amigo Joan, guárdate de muchos que posiblemente pensarás que son personas de lealtad, cuando en realidad no lo son.

Por último, en los años 2007 y 2008 el nuevo académico cursó los dos cursos del doctorado en la UNED, en el año 2009 obtuvo el Diploma de Estudios Avanzados también de la UNED, y en el año 2012 leyó y defendió su tesis doctoral en la Universitat Autònoma de Barcelona (UAB) con el título de *“Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de inspección y recaudación”*, dirigida por el Dr. Manuel Cachón Cadenas, catedrático de Derecho Procesal, y la Dra. Montserrat Peretó, profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la UAB, consiguiendo, como no, la calificación de *“Cum Laude”*.

Carrera administrativa, cargos públicos y privados

- Técnico medio de gestión local. Jefe de la Sección de Contratación y Servicios. Ajuntament de Manresa (1989-1994).
- Técnico de Hacienda. Oficina Técnica de Inspección. Delegación Provincial de la AEAT de Barcelona (1995-2000).
- Inspector de Hacienda. Jefe de la Unidad de Procedimientos Especiales. Dependencia Regional de Recaudación. Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (2000-2004).
- Inspector de Hacienda. Coordinador de la Oficina de Relación con los Tribunales. Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (2000-2004).

- Inspector de Hacienda. Jefe adjunto de la Dependencia Regional de Recaudación. Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (2006-2010).
- Inspector de Hacienda. Jefe de la Unidad Regional de Inspección. Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (2010-2013).
- Asesor del Presidente de la Generalitat de Cataluña (2013-2015).
- Director del Programa para la definición de un nuevo modelo de Administración Tributaria de Cataluña. Departamento de Presidencia (2013-2015).
- Inspector de Hacienda. Oficina Técnica. Dependencia Regional de Inspección. Delegación Especial de la AEAT en Cataluña (2016-2016).

Desde el 1 de enero de 2017 es socio de la sociedad Crowe Horwath, Legal y Tributario, en Barcelona, y abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Barcelona (2017).

Publicaciones

El nuevo académico es persona muy prolífica, constante e inquieto en el tema de publicaciones. No es posible detallar aquí todas las publicaciones que ha realizado, pero detallaré a grandes rasgos un inventario de las mismas:

- Dos monografías y colaboraciones. Publicadas ambas en el año 2015. Merece destacarse, por su importancia y por las magníficas ideas que contiene, la titulada *“Una hisenda a*

la catalana. Preguntes i respostes sobre la hisenda pròpia". El prólogo es del ex Presidente de la Generalitat de Catalunya Molt Honorable Sr. Artur Mas. Angle Editorial.

- Cinco manuales. Todos sobre temas tributarios. El primero es del año 2002.
- Quince artículos en revistas especializadas. El primero publicado en el año 2003 y el último en el año 2013.
- Cuatro artículos divulgativos en prensa y similares. El primero de ellos publicado en el año 2013.
- Veintitrés cursos, seminarios y ponencias técnicas. El primero de ellos en el año 2001, y el último en el año 2017, lo que evidencia la producción del nuevo académico.
- 43 conferencias pronunciadas en los años 2013 a 2016.

Quiero comentar con especial énfasis en este apartado un hecho referente a la tesis doctoral y a la publicación de artículos del beneficiario.

Ya me he referido anteriormente que el beneficiario tuvo una interesante conversación con el catedrático de Derecho Financiero y Tributario Dr. Gabriel Casado Ollero, cuando estudiaba la carrera de derecho. Pues bien, cuando el beneficiario quiso hacer la tesis doctoral, se dirigió de nuevo a su apreciado maestro, que residía en Madrid, y le pidió que fuese uno de sus directores de tesis doctoral.

Cual fue su sorpresa cuando el Dr. Casado Ollero le manifestó que él no dirigía tesis doctorales de profesionales, y que a

menos que le demostrase que tenía mentalidad académica no podían ni siquiera hablar del tema.

El nuevo académico, que estaba muy interesado en que el Dr. Casado Ollero le supervisase su tesis doctoral y pudiese aportarle ideas interesantes e innovadoras, se puso manos a la obra para conseguir lo que le había pedido.

En los años 2009, 2010 y 2011 escribió cuatro artículos en varias revistas especializadas para que el Dr. Casado Ollero constataste su voluntad y mentalidad académica, y al final de este periplo el Dr. Casado Ollero le dio el placet.

Es de señalar que en este mismo período de tiempo, el siguiente artículo que escribió, titulado *“La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública”*, publicado en la Revista de Contabilidad y Tributación del Centro de Estudios Financieros (CEF), números 341-342, en los meses de Agosto-Septiembre, 2011, páginas 6 a 50, obtuvo el Primer Premio de “Estudios Financieros de Tributación 2011”. El nuevo académico había conseguido ya la excelencia.

Excelentísimo Sr. Presidente, tenemos aquí a un nuevo académico que, sin duda alguna, aportará a nuestra Real Corporación muchos nuevos artículos en el futuro, por su edad y por su inquietud investigadora.

Premios

- * 2011. Primer premio “Estudios Financieros de Tributación 2011” por su artículo *“La regularización de la defraudación tributaria constitutiva de delito contra la Hacienda Pública”*. Centro de Estudios Financieros (CEF). Madrid. Septiembre.

- * 2015. Premio “Joan Sardà Dexeus” otorgado por el Col·legi d’Economistes de Catalunya a la obra colectiva *“De nuestros impuestos y su Administración. Claves para una mejor administración fiscal”*. AAVV. Institut de Economia de Barcelona.
- * 2016. Premio extraordinario de doctorado UAB (2013-2016) a la tesis doctoral *“Los efectos del proceso penal por delito contra la Hacienda Pública en los procedimientos tributarios de inspección y recaudación”*.

Sobre el discurso de ingreso

El nuevo académico ha escogido para su discurso de ingreso en esta Real Corporación el título de *“Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro”*, en el que es un gran experto, y lo ha enfocado muy eficazmente desde el planteamiento del tema, pasando por su evolución histórica y finalizando con unas conclusiones en las que aporta sus propias ideas o, lo que es lo mismo, aporta su grano de arena.

Es un discurso bien estructurado, escrito en un lenguaje de calle para que todo el mundo pueda entenderlo y, por último, es claro, metódico, adecuadamente documentado y con acertadas observaciones y opiniones motivadas de un experto en la materia.

El Excelentísimo Sr. Dr. D. Joan Iglesias Capellas es, sin duda alguna, un experto en el tema del delito fiscal, que ya le viene de lejos, pues su tesis doctoral ya trató este mismo tema. Me ha manifestado, en varias ocasiones, que es el tema de su vida y en el que hay todavía muchísimo por hacer y por decir.

Cuatro ideas muy relevantes subyacen en el discurso que anteriormente todos hemos escuchado:

- 1ª. Cuando invocando el deber constitucional de contribuir se priva a un ciudadano de un derecho fundamental como es la libertad, los Poderes Públicos están sujetos a una especial exigencia de transparencia en su actuación. Cuando está en juego un derecho fundamental, el fin no justifica los medios.
- 2ª. El proceso penal es la principal (y la última) garantía que tienen los ciudadanos de que, por exigirles el cumplimiento de sus deberes fiscales, no se conculcarán sus derechos fundamentales. Por esto, el uso del derecho penal en el ámbito tributario tendría que quedar restringido a aquellos comportamientos manifiestamente reveladores de la voluntad de no contribuir y, en cualquier caso, revestido de la máxima transparencia en relación a los criterios aplicados por aquellos que están llamados a ejercer el *ius puniendi* del Estado.
- 3ª. El proceso penal tributario no es (ni puede ser) una extensión de la regularización de la situación tributaria de un contribuyente. El juez penal no es (ni puede ser) un simple ejecutor de los intereses de la Administración tributaria, por muy loables que estas puedan ser. La sentencia penal no tiene por finalidad sustituir la liquidación administrativa de la cuota, ni de acelerar el cobro de la deuda tributaria. La sanción penal ha de quedar reservada a aquellos casos en los que no hay otra manera de restablecer el daño causado por el incumplimiento de las obligaciones tributarias y, sobre todo, para expresar el rechazo de la sociedad a un determinado comportamiento que debe evitarse para preservar la equidad entre todos los miembros de la comunidad.

- 4ª. Si a ello se añade la creciente influencia que tienen los órganos de la Administración tributaria a la hora de decidir el sentido, no únicamente de las normas fiscales, sino también de las penales que regulan el delito contra la Hacienda Pública y, recientemente, también de las normas que regulan el propio proceso penal, ya tenemos planteado un problema de muy difícil solución, dado que los intereses de parte acaban imponiéndose a los intereses generales.

Los cuatro puntos anteriores dan que pensar acerca de la mejor solución a los problemas derivados de la detección de un delito contra la Hacienda Pública. Soluciones mágicas no las hay y, por este motivo, deben buscarse soluciones lógicas a los conflictos existentes.

Pienso, como auditor de cuentas con 47 años de actividad a mis espaldas y como perito judicial en infinidad de casos en los tribunales de justicia, algunos de ellos en delitos contra la Hacienda Pública, que algunos problemas deberían enfocarse de una manera diferente a cómo se solucionan en la actualidad. A mi criterio, algunos de los más relevantes son los siguientes:

- 1º. En estos momentos la Administración tributaria tiene un protagonismo excesivo en el desarrollo del sistema fiscal.

Las normas tributarias son cada día más técnicas y, por ello, la iniciativa legislativa, a menudo, tiene su origen en la propia Administración. Un funcionario (inspector de Hacienda o abogado del Estado) es quien escribe o redacta la mayoría de proyectos de ley de contenido fiscal que se presentan a las Cortes Generales, y que, por regla general, se aprueban sin introducir grandes modificaciones en su articulado.

Una vez aprobada la ley, quien redacta las normas de desarrollo reglamentario también suele ser un funcionario. Asimismo, quien aplica la normativa es un funcionario de la Agencia Tributaria. La revisión de la legalidad de los actos de aplicación de los tributos también corresponde a un funcionario (en este caso formando parte de los llamados “Tribunales económico-administrativos”). Y, finalmente, otro funcionario (normalmente del cuerpo de inspectores de Hacienda) es quien, actuando en nombre de la Dirección General de Tributos, resuelve las dudas interpretativas que surgen al aplicar la norma tributaria: *¡too much for the body!*

A mi juicio, nos encontramos ante una excesiva concentración de poder en manos de la Administración, que no ayuda en nada a mejorar la consciencia fiscal de la ciudadanía que únicamente encuentra un cierto equilibrio cuando, después de años de litigar y de esperar, finalmente accede a la tutela judicial.

Los humanos somos como somos y tendemos a proteger nuestros propios intereses. Por ello, los ciudadanos, los académicos, y los profesionales debemos estar muy atentos al creciente predominio de la Administración tributaria en el desarrollo del sistema fiscal. El principio de separación de poderes corre peligro cuando los órganos administrativos caen en la tentación de legislar “a su medida” en todos aquellos supuestos en los que los jueces de lo penal o de lo contencioso-administrativo emiten sentencias en contra de sus intereses.

2º. Por mi experiencia profesional también recomendaría un replanteamiento del sistema de retribución de los funcionarios de la Administración tributaria y, en particular,

de los incentivos que se pagan a los inspectores en función del resultado obtenido de sus funciones de comprobación. Aunque ciertamente el sistema de retribución variable es un instrumento que permite reconocer las buenas prácticas profesionales, es importante priorizar bien cuales son los objetivos que deben perseguirse. En estos momentos, los indicadores cuantitativos prevalecen respecto a los cualitativos, lo cual, a menudo, genera una gran litigiosidad, una morosidad excesiva y un cierto distanciamiento entre la sociedad y la Administración tributaria.

- 3º. También me atrevería a sugerir un incremento de los conocimientos aplicativos de la contabilidad por parte de los funcionarios de la Administración tributaria. No digo en modo alguno que los inspectores no tengan conocimientos adecuados de la contabilidad, sino que, por falta de experiencia práctica en el mundo empresarial, adolecen de deficiencias en la aplicabilidad de las normas contables que generan una gran confusión en los contribuyentes y gran litigiosidad en los tribunales.
- 4º. Estoy convencido de que es necesario un “golpe de timón” en el enfoque estratégico de las funciones y objetivos de la Agencia Tributaria. La Agencia Tributaria, cuya actual divisa es “la lucha contra el fraude fiscal”, debería hacer autocrítica y analizar si este objetivo se ha cumplido con éxito en sus 25 años de vida. En caso de no haberlo conseguido, pienso que debería replantearse un nuevo camino. Por mi edad, recuerdo del concepto inclusivo de “Hacienda somos todos” de finales de los años 70 y considero que debe recuperarse la idea de la colaboración entre contribuyentes y autoridades fiscales.

5º. Finalmente, estoy totalmente de acuerdo con el nuevo académico cuando propone la creación de juzgados especializados en cuestiones fiscales o tributarias. No se trata de inventar la rueda, que ya existe desde hace muchos años, sino de adaptarnos a las necesidades de nuestro tiempo. Piensen Vds. que hace años también se crearon los juzgados de lo mercantil, y su razón de ser no fue otra que la necesidad de hacerlo.

No quiero entretenerlos más con ideas o propuestas de un no experto en temas fiscales, pero si conocedor, por simple observación, de las necesidades de la sociedad actual.

Finalizo ya Excelentísimo Sr. Presidente. Veo a tu esposa Cristina, a tus hijos y a tus padres en primera fila que están aquí para testimoniarte su apoyo y su cariño, como han hecho a lo largo de toda su vida, en un día tan especial para ti como es el de tu ingreso en la Real Academia Europea de Doctores. Ello significa que también has triunfado en el tema más importante de la vida, la familia, y te lo dice uno que peina canas desde hace muchos años. Te felicito por ello.

Hoy es un día de fiesta en nuestra Corporación porque ingresa un nuevo académico con una calidad humana excepcional y unos conocimientos técnicos y científicos de primer nivel que, a bien seguro, aportarán un gran valor añadido a nuestra Institución.

Amigo Joan, la Real Academia Europea de Doctores te abre las puertas de esta casa y todos los académicos te deseamos muchos éxitos y larga vida.

He dicho. Muchas gracias por su atención.



PUBLICACIONES DE LA REAL ACADEMIA EUROPEA DE DOCTORES

Directori 1991

Los tejidos tradicionales en las poblaciones pirenaicas (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Eduardo de Aysa Satué, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1992.

La tradición jurídica catalana (Conferència magistral de l'acadèmic de número Excm. Sr. Josep Joan Pintó i Ruiz, Doctor en Dret, en la Solemne Sessió d'Apertura de Curs 1992-1993, que fou presidida per SS.MM. el Rei Joan Carles I i la Reina Sofia) 1992.

La identidad étnica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 1993.

Els laboratoris d'assaig i el mercat interior; Importància i nova concepció (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Simón i Tor, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Contribución al estudio de las Bacteriemias (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Miquel Marí i Tur, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Manuel Subirana i Cantarell, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1993.

Realitat i futur del tractament de la hipertròfia benigna de pròstata (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia i contestació per l'Excm. Sr. Albert Casellas i Condom, Doctor en Medicina i Cirurgia i President del Col·legi de Metges de Girona) 1994.

La seguridad jurídica en nuestro tiempo. ¿Mito o realidad? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1994.

La transició demogràfica a Catalunya i a Balears (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ferrer i Bernard, Doctor en Psicologia) 1994.

L'art d'ensenyar i d'aprendre (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Agustín Luna Serrano, Doctor en Dret) 1995.

Sessió necrològica en record de l'Excm. Sr. Lluís Dolcet i Boxeres, Doctor en Medicina i Cirurgia i Degà-emèrit de la Reial Acadèmia de Doctors, que morí el 21 de gener de 1994. Enaltiren la seva personalitat els acadèmics de número Excms. Srs. Drs. Ricard Garcia i Vallès, Josep Ma. Simón i Tor i Albert Casellas i Condom. 1995.

La Unió Europea com a creació del geni polític d'Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jordi Garcia-Petit i Pàmies, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llorc i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

La explosión innovadora de los mercados financieros (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Emilio Soldevilla García, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'Excm. Sr. José Méndez Pérez, Doctor en Dret) 1995.

La cultura com a part integrant de l'Olimpisme (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Joan Antoni Samaranch i Torelló, Marquès de Samaranch, i contestació per l'Excm. Sr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 1995.

Medicina i Tecnologia en el context històric (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán) 1995.

Els sòlids platònics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Pilar Bayer i Isant, Doctora en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Ricard Garcia i Vallès, Doctor en Dret) 1996.

La normalització en Bioquímica Clínica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Xavier Fuentes i Arderiu, Doctor en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Sr. Tomàs Vidal i Bendito, Doctor en Geografia) 1996.

L'entropia en dos finals de segle (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pere Miró i Plans, Doctor en Ciències Químiques) 1996.

Vida i música (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Carles Ballús i Pascual, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Espadaler i Medina, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1996.

La diferencia entre los pueblos (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Sebastià Trías Mercant, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'aventura del pensament teològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1996.

El derecho del siglo XXI (Discurs d'ingrés com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rafael Caldera, President de Venezuela, i contestació per l'Excm. Sr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres) 1996.

L'ordre dels sistemes desordenats (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Novell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Un clam per a l'ocupació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Joan Bassegoda i Nonell, Doctor en Arquitectura) 1997.

Rosalía de Castro y Jacinto Verdaguer, visión comparada (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Pau Umbert i Millet, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

La nueva estrategia internacional para el desarrollo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Santiago Ripol i Carulla, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia) 1998.

El aura de los números (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins,

Canals i Ports, i contestació per l'Excm. Sr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 1998.

Nova recerca en Ciències de la Salut a Catalunya (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia, i contestació per l'Excm. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Dilemes dinàmics en l'àmbit social (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Albert Biayna i Mulet, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 1999.

Mercats i competència: efectes de liberalització i la desregulació sobre l'eficàcia econòmica i el benestar (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Amadeu Petitbó i Juan, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'Excm. Sr. Jaime M. de Castro Fernández, Doctor en Dret) 1999.

Epidemias de asma en Barcelona por inhalación de polvo de soja (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Ma. José Rodrigo Anoro, Doctora en Medicina, i contestació per l'Excm. Sr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques) 1999.

Hacia una evaluación de la actividad cotidiana y su contexto: ¿Presente o futuro para la metodología? (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia) i contestació per l'Excm. Sr. Josep A. Plana i Castellví, Doctor en Geografia i Història) 1999.

Directorio 2000

Génesis de una teoría de la incertidumbre. Acte d'imposició de la Gran Creu de l'Orde d'Alfons X el Savi a l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2000.

Antonio de Capmany: el primer historiador moderno del Derecho Mercantil (discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Xavier Añooveros Trías de Bes, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trías de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2000.

La medicina de la calidad de vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Luís Rojas Marcos, Doctor en Psicologia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Ángel Aguirre Baztán, Doctor en psicologia) 2000.

Pour une science touristique: la tourismologie (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Il·lm. Sr. Dr. Jean-Michel Hoerner, Doctor en Lletres i President de la Universitat de Perpinyà, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques) 2000.

Virus, virus entèrics, virus de l'hepatitis A (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Bosch i Navarro, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2000.

Mobilitat urbana, medi ambient i automòbil. Un desafiament tecnològic permanent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

El rei, el burgès i el cronista: una història barcelonina del segle XIII (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruiz-Domènec, Doctor en Història, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Felip Albert Cid i Rafael, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2001.

La informació, un concepte clau per a la ciència contemporània (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador Alsius i Clavera, Doctor en Ciències de la Informació, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2001.

La drogaaddicció com a procés psicobiològic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Miquel Sánchez-Turet, Doctor en Ciències Biològiques, i contestació per l'Excm. Sr. Pedro de Esteban Altirriba, Doctor en Enginyeria Industrial) 2001.

Un univers turbulent (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jordi Isern i Vilaboy, Doctor en Física, i contestació per l'Excm. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Psicologia) 2002.

L'envelliment del cervell humà (Discurs de promoció a acadèmic numerari de l'Excm. Sr. Dr. Jordi Cervós i Navarro, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Pou d'Avilés, Doctor en Dret) 2002.

Les telecomunicacions en la societat de la informació (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Àngel Cardama Aznar, Doctor en Enginyeria de Telecomunicacions, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2002.

La veritat matemàtica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, doctor en Matemàtiques, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2003.

L'humanisme essencial de l'arquitectura moderna (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Helio Piñón i Pallarés, Doctor en Arquitectura, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xabier Añoveros Trías de Bes, Doctor en Dret) 2003.

De l'economia política a l'economia constitucional (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan Francesc Corona i Ramon, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Xavier Iglesias i Guiu, Doctor en Medicina) 2003.

Temperància i empatia, factors de pau (Conferència dictada en el curs del cicle de la Cultura de la Pau per el Molt Honorable Senyor Jordi Pujol, President de la Generalitat de Catalunya, 2001) 2003.

Reflexions sobre resistència bacteriana als antibiòtics (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Ma. de los Angeles Calvo i Torras, Doctora en Farmàcia i Veterinària, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2003.

La transformación del negocio jurídico como consecuencia de las nuevas tecnologías de la información (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Mateu de Ros, Doctor en Dret, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

La gestión estratégica del inmovilizado (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep J. Pintó i Ruiz, Doctor en Dret) 2004.

Los costes biológicos, sociales y económicos del envejecimiento cerebral (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Félix F. Cruz-Sánchez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2004.

El conocimiento glaciar de Sierra Nevada. De la descripción ilustrada del siglo XVIII a la explicación científica actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gómez Ortiz, Doctor en Geografia, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Maria Teresa Anguera Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres (Psicologia))2004.

Los beneficios de la consolidación fiscal: una comparativa internacional (Discurs de recepció com a acadèmic d'Honor de l'Excm. Sr. Dr. Rodrigo de Rato y Figaredo, Director-Gerent del Fons Monetari Internacional. El seu padrí d'investidura és l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaime Manuel de Castro Fernández, Doctor en Dret) 2004.

Evolución histórica del trabajo de la mujer hasta nuestros días (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Eduardo Alemany Zaragoza, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delclós, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2004.

Geotecnia: una ciencia para el comportamiento del terreno (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Antonio Gens Solé, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2005.

Sessió acadèmica a Perpinyà, on actuen com a ponents; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials i Excm. Sr. Dr. Jaume Gil-Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials: “*Nouvelles perspectives de la recherche scientifique en économie et gestion*”; Excm. Sr. Dr. Rafel Orozco i Delcós, Doctor en Medicina i Cirurgia: “*L'impacte mèdic i social de les cèl·lules mare*”; Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia: “*Nouvelles stratégies oncologiques*”; Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària: “*Les résistances bactériennes a les antibiotiques*”. 2005.

Los procesos de concentración empresarial en un mercado globalizado y la consideración del individuo (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques i Em-

presarials, i contestació de l'Excm. Sr. Dr. Josep Ma. Costa i Torres, Doctor en Ciències Químiques) 2005.

"Son nou de flors els rams li renc" (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres (Secció Filologia Hispànica), i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Enrique Ruíz-Domènec, Doctor en Filosofia i Lletres) 2005.

Historia de la anestesia quirúrgica y aportación española más relevante (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Vicente A. Gancedo Rodríguez, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llorc i Brull, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2006.

El amor y el desamor en las parejas de hoy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joan Trayter i Garcia, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2006.

El fenomen mundial de la deslocalització com a instrument de reestructuració empresarial (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Isidre Fainé i Casas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2006.

Biomaterials per a dispositius implantables en l'organisme. Punt de trobada en la Historia de la Medicina i Cirurgia i de la Tecnologia dels Materials (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Anton Planell i Estany, Doctor en Ciències Físiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Pere Costa i Batllori, Doctor en Veterinària) 2006.

La ciència a l'Enginyeria: El llegat de l'école polytechnique. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver i Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Matemàtiques) 2006.

El voluntariat: Un model de mecenatge pel segle XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Rosamarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut, i contestació per l'Excma. Sra. Dra. Anna Maria Carmona i Cornet, Doctora en Farmàcia) 2007.

El factor religioso en el proceso de adhesión de Turquía a la Unión Europea. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Maria Ferré i Martí, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Coneixement i ètica: reflexions sobre filosofia i progrés de la propedèutica mèdica. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Màrius Petit i Guinovart, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2007.

Problemática de la familia ante el mundo actual. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Gustavo José Noboa Bejarano, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2007.

Alzheimer: Una aproximació als diferents aspectes de la malaltia. (Discurs d'ingrés de l'acadèmica honoraria Excma. Sra. Dra. Nuria Durany Pich, Doctora en Biologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate, Doctor-Enginyer de Camins, Canals i Ports) 2008.

Guillem de Guimerà, Frare de l'hospital, President de la Generalitat i gran Prior de Catalunya. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic honorari Excm. Sr. Dr. Josep Maria Sans Travé, Doctor en Filosofia i Lletres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. D. José E. Ruiz Domènec, Doctor en Filosofia Medieval) 2008.

La empresa y el empresario en la historia del pensamiento económico. Hacia un nuevo paradigma en los mercados globalizados del siglo XXI. (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Guillermo Sánchez Vilaríño, Doctor Ciències Econòmiques i Financeres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Incertesa i bioenginyeria (Sessió Acadèmica dels acadèmics corresponents Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia amb els ponents Excm. Sr. Dr. Joan Anton Planell Estany, Doctor en Ciències Físiques, Excma. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres i Il·lm. Sr. Dr. Humberto Villavicencio Mavrich, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2008.

Els Ponts: Història i repte a l'enginyeria estructural (Sessió Acadèmica dels acadèmics numeraris Excm. Sr. Dr. Xavier Oliver Olivella, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, amb els Ponents Il·lm. Sr. Dr. Angel C. Aparicio Bengoechea, Professor i Catedràtic de Ponts de l'escola Tècnica Superior d'Enginyers de Camins, Canals i Ports de Barcelona, Il·lm. Sr. Dr. Ekkehard Ramm, Professor, institute Baustatik) 2008.

Marketing político y sus resultados (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Francisco Javier Maqueda Lafuente, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Anna M. Gil Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Financeres) 2008.

Modelo de predicción de "Enfermedades" de las Empresas a través de relaciones Fuzzy (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciències Econòmiques i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Paulino Castells Cuixart, Doctor en Medicina) 2009.

Células Madre y Medicina Regenerativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Juan Carlos Izpisua Belmonte, Doctor en Farmàcia i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joaquim Girone-lla i Coll, Doctor en Medicina) 2009.

Financiación del déficit externo y ajustes macroeconómicos durante la crisis financiera El caso de Rumania (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mugur Isarescu, Doctor en Ciències Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2009.

El legado de Jean Monnet (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excm. Sra. Dra. Teresa Freixas Sanjuán, Doctora en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciències Econòmiques) 2010.

La economía china: Un reto para Europa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jose Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

Les radiacions ionitzants i la vida (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Albert Biete i Solà, Doctor en Medicina, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Ciències Físiques) 2010.

Gestió del control intern de riscos en l'empresa postmoderna: àmbits econòmic i jurídic (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Poch i Torres, Doctor en Dret i Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. Anna Maria Gil i Lafuente, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

Tópicos típicos y expectativas mundanas de la enfermedad del Alzheimer (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Rafael Blesa, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llort i Brull, Doctor en Ciències econòmiques i Dret) 2010.

Los Estados Unidos y la hegemonía mundial: ¿Declive o reinvención? (Discurs d'ingrés de l'acadèmic corresponent Excm. Sr. Dr. Mario Barquero i Cabrero, Doctor en Economia i Empresa, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Alfredo Rocafort i Nicolau, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2010.

El derecho del Trabajo encrucijada entre los derechos de los trabajadores y el derecho a la libre empresa y la responsabilidad social corporativa (Discurs d'ingrés de l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Manuel Subirana Canterell) 2011.

Una esperanza para la recuperación económica (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Lafuente, Doctor en Econòmiques, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teologia) 2011.

Certes i incertes en el diagnòstic del càncer cutani: de la biologia molecular al diagnòstic no invasiu (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep Malveyh, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Llort, Doctor en Econòmiques i Dret) 2011.

Una mejor universidad para una economía más responsable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Senén Barro Ameneiro, Doctor en

Ciències de la Computació i Intel·ligència, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Gil i Aluja, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales) 2012.

La transformació del món després de la crisi. Una anàlisi polièdrica i transversal (Sessió inaugural del Curs Acadèmic 2012-2013 on participen com a ponents: l'Excm. Sr. Dr. José Juan Pintó Ruiz, Doctor en Dret: “*El Derecho como amortiguador de la inequidad en los cambios y en la Economía como impulso rehumanizador*”, Excma. Sra. Dra. Rosmarie Cammany Dorr, Doctora en Sociologia de la Salut: “*Salut: mitjà o finalitat?*”, Excm. Sr. Dr. Àngel Aguirre Baztán, Doctor en Filosofia i Lletres: “*Globalización Económico-Cultural y Repliegue Identitario*”, Excm. Sr. Dr. Jaime Gil Aluja, Doctor en Econòmiques: “*La ciencia ante el desafío de un futuro progreso social sostenible*” i Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibañez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports: “*El reto de la transferencia de los resultados de la investigación a la industria*”), publicació en format digital www.reialacademiadoctors.cat, 2012.

La quantificació del risc: avantatges i limitacions de les assegurances (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numeraria Excma. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmica de número Excma. Sra. Dra. M. Teresa Anguera i Argilaga, Doctora en Filosofia i Lletres-Psicologia) 2013.

El procés de la visió: de la llum a la consciència (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Rafael Ignasi Barraquer i Compte, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciències Humanes, Socials i Jurídiques) 2013.

Formación e investigación: creación de empleo estable (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Mario Barquero Cabrero, Doctor en Economia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret) 2013.

El sagrament de l'Eucaristia: de l'Últim Sopar a la litúrgia cristiana antiga (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Armand Puig i Tàrrach, Doctor en Sagrada Escripura, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Jaume Vallcorba Plana, Doctor en Filosofia i Lletres) 2013.

Al hilo de la razón. Un ensayo sobre los foros de debate (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear, y contestación por la académica de número Excm. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

**Colección Real Academia Europea de Doctores
Fundación Universitaria Eserp**

1. *La participació del Sistema Nerviós en la producció de la sang i en el procés cancerós* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Pere Gascón i Vilaplana, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmica de número Excm. Sra. Dra. Montserrat Guillén i Estany, Doctora en Ciències Econòmiques i Empresarials) 2014.
ISBN: 978-84-616-8659-9, Dipòsit Legal: B-5605-2014
2. *Información financiera: luces y sombras* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-8830-2, Depósito Legal: B-6286-2014
3. *Crisis, déficit y endeudamiento* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-616-8848-7, Depósito Legal: B-6413-2014
4. *Les empreses d'alt creixement: factors que expliquen el seu èxit i la seva sostenibilitat a llarg termini* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Oriol Amat i Salas, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresarials, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Santiago Dexeus i Trias de Bes, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2014.
ISBN: 978-84-616-9042-8, Dipòsit Legal: B-6415-2014

5. *Estructuras metálicas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Joan Olivé Zaforteza, Doctor en Ingeniería Industrial y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Xabier Año-veros Trias de Bes, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9671-0, Depósito Legal: B-7421-2014

6. *La acción exterior de las comunidades autónomas* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Bové Montero, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-616-9672-7, Depósito Legal: B-10952-201

7. *El eco de la música de las esferas. Las matemáticas de las consonancias* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Vicente Liern Carrión, Doctor en Ciencias Matemáticas (Física Teórica) y contestación por la académica de número Excma. Sra. Dra. Pilar Bayer Isant, Doctora en Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-616-9929-2, Depósito Legal: B-11468-2014

8. *La media ponderada ordenada probabilística: Teoría y aplicaciones* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José Maria Merigó Lindahl, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Pla i Carrera, Doctor en Ciencias Matemáticas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0137-7, Depósito Legal: B-12322-2014

9. *La abogacía de la empresa y de los negocios en el siglo de la calidad* (Discurso de ingreso de la académica numeraria Excma. Sra. Dra. María José Esteban Ferrer, Doctora en Economía y Empresa y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina y Cirugía) 2014.
ISBN: 978-84-617-0174-2, Depósito Legal: B-12850-2014

10. *La ciutat, els ciutadans i els tributs* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Dret, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2014.
ISBN: 978-84-617-0354-8, Dipòsit Legal: B-13403-2014

11. *Organización de la producción: una perspectiva histórica* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Joaquín Bautista Valhondo, Doctor en Ingeniería Industrial y del Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Llovera Sáez, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-0359-3, Depósito Legal: B 13610-2014
12. *Correlación entre las estrategias de expansión de las cadenas hoteleras Internacionales y sus rentabilidades* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Onofre Martorell Cunill, Doctor en Economía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Josep Gil i Ribas, Doctor en Teología) 2014.
ISBN: 978-84-617-0546-7, Depósito Legal: B 15010-2014
13. *La tecnología, detonante de un nuevo panorama en la educación superior* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Lluís Vicent Safont, Doctor en Ciencias de la Información y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2014.
ISBN: 978-84-617-0886-4, Depósito Legal: B 16474-2014
14. *Globalización y crisis de valores* (Discurso de ingreso del académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Lorenzo Gascón, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por la académica de número Excmo. Sra. Dra. Ana María Gil Lafuente, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.
ISBN: 978-84-617-0654-9, Depósito Legal: B 20074-2014
15. *Paradojas médicas* (Discurso de ingreso del Académico Correspondiente para Venezuela Excmo. Sr. Dr. Francisco Kerdel-Vegas, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Llort Brull, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2014.
ISBN: 978-84-617-1759-0, Depósito Legal: B 20401-2014
16. *La formación del directivo. Evolución del entorno económico y la comunicación empresarial* (Discurso de ingreso de los académicos numerarios Excmo. Sr. Dr. Juan Alfonso Cebrián Díaz, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y del Excmo Sr. Dr. Juan Ma-

ría Soriano Llobera, Doctor en Administración y Dirección de Empresas y Doctor en Ciencias Jurídicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Fernando Casado Juan, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2014.

ISBN:978-84-617-2813-8, Depósito Legal: B 24424-2014

17. *La filosofia com a cura de l'ànima i cura del món* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba Roselló, Doctor en Filosofia i Doctor en Teologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. David Jou i Mirabent, Doctor en Física) 2014.
ISBN: 978-84-617-2459-8, Dipòsit Legal: B 24425-2014

18. *Hacia una Teoría General de la Seguridad Marítima* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Jaime Rodrigo de Larrucea, Doctor en Derecho y Doctor en Ingeniería Náutica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramón, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-617-3623-2, Depósito Legal: B 27975-2014

Colección Real Academia Europea de Doctores

19. *Pensamiento Hipocrático, Biominimalismo y Nuevas Tecnologías. La Innovación en Nuevas Formas de Tratamiento Ortodóncico y Optimización del Icono Facial* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Luis Carrière Lluch, Doctor en Odontología y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Antoni Terceño Gómez, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2015.

ISBN: 978-84-606-5615-9, Depósito Legal: B 3966-2015

20. *Determinantes de las Escuelas de Pensamiento Estratégico de Oriente y Occidente y su contribución para el Management en las Organizaciones del Siglo XXI.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para Chile Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Garrido Morales, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.

ISBN:978-84-606-6176-4, Depósito Legal: B 5867-2015

21. *Nuevos tiempos, nuevos vientos: La identidad mexicana, cultura y ética en los tiempos de la globalización.* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para México Excmo. Sr. Dr. Manuel Medina Elizondo, Doctor en Ciencias de la Administración, y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Administración y Alta Dirección de Empresas) 2015.
ISBN: 78-84-606-6183-2, Depósito Legal: B 5868-2015

22. *Implante coclear. El oído biónico.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquín Barraquer Moner, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-6620-2, Depósito Legal: B 7832-2015

23. *La innovación y el tamaño de la empresa.* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Carlos Mallo Rodríguez, Doctor en Ciencias Económicas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-6621-9, Depósito Legal: B 7833- 2015

24. *Geologia i clima: una aproximació a la reconstrucció dels climes antics des del registre geològic* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Ramon Salas Roig, Doctor en Geologia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Enrique Tierno Pérez-Relaño, Doctor en Física Nuclear) 2015.
ISBN: 978-84-606-6912-8, Dipòsit Legal: B 9017-2015

25. *Belleza, imagen corporal y cirugía estética* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Serra i Renom, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-7402-3, Depósito Legal: B 10757-2015

26. *El poder y su semiología* (Discurso del ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Michael Metzeltin, Doctor en Filología Románica y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joaquim Gironella i Coll, Doctor en Medicina y Cirugía) 2015.
ISBN: 978-84-606-7992-9, Depósito Legal: B 13171-2015

27. *Atentados a la privacidad de las personas* (Discurso de ingreso del académico de honor Excmo. Sr. Dr. Enrique Lecumberri Martí, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9163-1, Depósito Legal: B 17700-2015

28. *Panacea encadenada: La farmacología alemana bajo el yugo de la esvástica* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Francisco López Muñoz, Doctor en Medicina y Cirugía y Doctor en Lengua Española y Literatura y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-606-9641-4, Depósito Legal: B 17701-2015

29. *Las políticas monetarias no convencionales: El Quantitative Easing*” (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Pedro Aznar Alarcón, Doctor en Economía y Administración de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Derecho) 2015.
ISBN: 978-84-608-299-1, Depósito Legal: B 25530-2015

30. *La utopía garantista del Derecho Penal en la nueva “Edad Media”* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Fermín Morales Prats, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José María Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2015.
ISBN- 978-84-608-3380-2, Depósito Legal: B 26395-2015

31. *Reflexions entorn el Barroc* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Salvador de Brocà Tella, Doctor en Filosofia i lletres, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Josep Gil Ribas, Doctor en Teologia) 2016.
ISBN- 978-84-608-4991-9, Depósito Legal: B 30143-2015

32. *Filosofia i Teologia a Incerta Glòria. Joan Sales repensa mig segle de cultura catalana* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Josep-Ignasi Saranyana i Closa, Doctor en teologia i doctor en filosofia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Francesc Torralba i Roselló, Doctor en teologia i doctor en filosofia) 2016.
ISBN- 978- 84- 608-5239-1, Depósito Legal: B 1473-2016

33. *Empresa familiar: ¿Sucesión? ¿Convivencia generacional?* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN- 978 84 6085663-4, Depósito Legal: B 3910-2016

34. *Reflexiones y alternativas en torno a un modelo fiscal agotado.* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Antoni Durán-Sindreu Buxadé, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN- 978-84-608-5834-8, Depósito Legal: B 4684-2016

35. *La figura del emprendedor y el concepto del emprendimiento.* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Antonio Pulido Gutiérrez, Doctor en Economía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Daniel Barquero Cabrero, Doctor en Ciencias Humanas, Sociales y Jurídicas y Doctor en Alta Administración de Empresas) 2016.
ISBN- 978-84-608-5926-0, Depósito Legal: B 4685-2016

36. *La Cirugía digestiva del siglo XXI* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Carlos García-Valdecasas Salgado, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Xabier Añoberos Trias de Bes, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-6086034-1, Depósito Legal: B 5802-2016

37. *Derecho civil, persona y democracia* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Alfonso Hernández-Moreno, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-608-6838-5, Depósito Legal: B 7644-2016

38. *Entendiendo a Beethoven* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Francisco Javier Tapia García, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN: 978-84-608-7507-9, Depósito Legal: B 10567-2016

39. *Fútbol y lesiones de los meniscos* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Ramon Cugat Bertomeu, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.
ISBN: 978-84-608-8578-8, Depósito Legal: B 12876-2016

40. *¿Hacia un nuevo derecho de gentes? El principio de dignidad de la persona como precursor de un nuevo derecho internacional* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Santiago J. Castellà Surribas, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2016.
ISBN: 978-84-608-8579-5, Depósito Legal: B 14877-2016

41. *L'empresa més enllà de l'obra estètica* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jordi Martí Pidelaserra, Doctor en Ciències Econòmiques i Empresariales, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. José Luis Salido Banús, Doctor en Dret) 2016.
ISBN: 978-84-608-9360-8, Depósito Legal: B 15757-2016

42. *El reto de mejorar la calidad de la auditoria* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Frederic Borràs Pàmies, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2016.
ISBN: 978-84-608-9688-3, Depósito Legal: B 16347-2016

43. *Geografia, diffusione e organizzazione cristiana nei primi secoli del cristianesimo* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Angelo Di Berardino, Doctor en Teología - Doctor en Historia y Filosofía y contestación por el académico de número Excmo. y Mgfc. Sr. Rector Armand Puig i Tàrrach, Doctor en Sagrada Escritura) 2016.
ISBN: 978-84-617-5090-0, Depósito Legal: B 21706-2016

44. *Los cónsules de Ultramar y Barcelona* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Dr. Albert Estrada-Rius, Doctor en Derecho y Doctor en Historia y contestación por el académico de

número Excmo. Sr. Dr. Carlos Dante Heredia García, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.

ISBN: 978-84-617-5337-6, Depósito Legal: B 21707-2016

45. *El implante dental y la Osteointegración* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Carlos Aparicio Magallón, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.

ISBN: 978-84-617-5598-1, Depósito Legal: B-22187-2016

46. *La empresa social compitiendo en el mercado: principios de buen gobierno* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. José Antonio Segarra Torres, Doctor en Dirección de Empresas y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería Industrial) 2016.

ISBN: 978-84-617-5971-2, Depósito Legal: B-23123-2016

47. *Incertidumbre y neurociencias: pilares en la adopción de decisiones* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Jorge Bachs Ferrer, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Jaime Gil Aluja, Doctor en Ciencias Políticas y Económicas) 2016.

ISBN: 978-84-617-6138-8, Depósito Legal: B-23124-2016

48. *¿Puede el marketing salvar al mundo? Expectativas para la era de la escasez* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. José Luis Nueno Iniesta, Doctor of Business Administration y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería Industrial) 2016.

ISBN: 978-84-617-6499-0, Depósito Legal: B 24060-2016

49. *Calidad de vida de los pacientes afectados de cáncer de próstata según el tratamiento realizado* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Ferran Guedea Edo, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Albert Biete Sola, Doctor en Medicina y Cirugía) 2016.

ISBN: 978-84-617-7041-0, Depósito Legal: B 26030-2016

50. *Relazioni conflittuali nelle aziende familiari: determinanti, tipologie, evoluzione, esiti* (Discurso de ingreso del académico numerario Excmo. Sr. Dr. Salvatore Tomaselli, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales, Dirección de Empresa y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins, Doctor en Ingeniería Industrial) 2017.
ISBN: 978-84-617-7820-1, Depósito Legal: B 1712 -2017
51. *Sobre el coleccionismo. Introducción a la historia* (Discurso de ingreso del académico correspondiente Excmo. Sr. Dr. Manuel Puig Costa, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós, Doctor en Medicina y Cirugía) 2017.
ISBN: 978-84-617-7854-6, Depósito Legal: B 1713-2017
52. *Teoria de la semblança i govern universitari* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Jaume Armengou Orús, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra, Doctor en Enginyeria de Camins, Canals i Ports) 2017.
ISBN: 978-84-617-8115-7, Depósito Legal: B 2853- 2017
53. *Història de la malaltia i de la investigació oncològica. Retorn als orígens* (Discurs d'ingrés de l'acadèmic numerari Excm. Sr. Dr. Mariano Monzó Planella, Doctor en Medicina i Cirurgia, i contestació per l'acadèmic de número Excm. Sr. Dr. Joaquim Gironella Coll, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2017.
ISBN: 978-84-617-8179-9, Depósito Legal: B 2854-2017
54. *Diagnóstico precoz del Cáncer de Pulmón: El Cribado, una herramienta para avanzar en su curación* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Laureano Molins López-Rodó, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós, Doctor en Medicina y Cirugía) 2017.
ISBN: 978-84-617-8457-8 , Depósito Legal: B 3937-2017
55. *Honor, crédito en el mercado y la exceptio veritatis* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Felio Vilarrubias Guillamet, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós, Doctor en Medicina y Cirugía) 2017.
ISBN: 978-84-617-8867-5 , Depósito Legal: B 6307-2017

56. *La vida és una llarga oxidació* (Discurs d'ingrés de l'acadèmica numerària Excma. Sra. Dra. Nicole Mahy Géhenne, Doctora en Farmàcia, i contestació per l'acadèmic de número Excm Sr. Dr. Rafael Blesa González, Doctor en Medicina i Cirurgia) 2017.
ISBN: 978-84-617-9179-8, Depósito Legal: B 6308-2017

57. *Salud periodontal y salud general: la alianza necesaria* (Discurso de ingreso de la académica numeraria Excma. Sra. Dra. Nuria Vallcorba Plana, Doctora en Odontología y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Jaime Rodrigo de Larrucea, Doctor en Derecho y Doctor en Ingeniería Náutica) 2017.
ISBN: 978-84-617-9253-5, Depósito Legal: B 8541-2017

58. *Gobierno y administración en la empresa familiar* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. José Manuel Calavia Molineiro, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Doctor en Derecho) 2017.
ISBN: 978-84-697-2296-1, Depósito Legal: B 10562-2017

59. *Darwin, Wallace y la biología del desarrollo evolutiva* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Daniel Turbón Borrega, Doctor en Filosofía y Letras y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Felio Vilarrubias Guillamet, Doctor en Derecho) 2017.
ISBN: 978-84-697-2678-5, Depósito Legal: B 11574-2017

60. *EL asesoramiento financiero, la figura del Asesor Financiero y de las E.A.F.I.s* (Discurso de ingreso de la académica de número Excma. Sra. Dra. Montserrat Casanovas Ramon, Doctora en Ciencias Económicas y Empresariales y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Maria Gay de Liébana Saludas, Doctor en Ciencias Económicas y Doctor en Derecho) 2017.
ISBN: 978-84-697-3635-7, Depósito Legal: B 15061-2017

61. *Dieta Mediterránea: una visión global / La nutrición comunitaria en el siglo XXI* (Discursos de ingreso de los académicos de número Excmo. Sr. Dr. Lluís Serra Majem, Doctor en Medicina y Excmo. Sr. Dr. Javier Aranceta Bartrina, Doctor en Medicina y Cirugía, contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. José Ramón Calvo Fernández, Doctor en Medicina y Cirugía, y la Excma. Sra.

Dra. Maria dels Àngels Calvo Torras, Doctora en Veterinaria y Doctora en Farmacia) 2017.

ISBN: 978-84-697-4524-3, Depósito Legal: B 17729-2017

62. *La conquista del fondo del ojo* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Borja Corcóstegui, Doctor en Medicina y Cirugía y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós, Doctor en Medicina y Cirugía) 2017.

ISBN: 978-84-697-4905-0, Depósito Legal: B 22088-2017

63. *Barcelona, Galería Urbana* (Discurso de ingreso del académico de número Excmo. Sr. Dr. Juan Trias de Bes, Doctor en Arquitectura y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Jaime Rodrigo de Larrucea, Doctor en Derecho y Doctor en Ingeniería Náutica) 2017.

ISBN: 978-84-697-4906-7, Depósito Legal: B 24507-2017

64. *La influencia del derecho español en México* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente para México Excmo. Sr. Dr. Jesús Gerardo Sotomayor Garza, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Jordi Martí Pidelaserra, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2017.

ISBN: 978-84-697-5210-4 , Depósito Legal: B 25165-2017

65. *Delito fiscal y proceso penal: crónica de un desencuentro* (Discurso de ingreso del académico Correspondiente Excmo. Sr. Dr. Joan Iglesias Capellas, Doctor en Derecho y contestación por el académico de número Excmo. Sr. Dr. Emili Gironella Masgrau, Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales) 2017.

ISBN: 978-84-697-6524-1, Depósito Legal: B 25318-2017



RAD Tribuna Plural. La revista científica

REVISTA 1 - *Número 1/2014*

Globalización y repliegue identitario, *Ángel Aguirre Baztán* El pensamiento cristià, *Josep Gil Ribas*. El teorema de Gödel: recursivitat i indecidibilitat, *Josep Pla i Carrera*. De Königsberg a Göttingen: Hilbert i l'axiomatització de les matemàtiques, *Joan Roselló Moya*. Computerized monitoring and control system for ecopyrogenesis technological complex, *Yuriy P. Kondratenko, Oleksiy V.Kozlov*. Quelques réflexions sur les problèmes de l'Europe de l'avenir, *Michael Metzeltin*. Europa: la realidad de sus raíces, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Discurs Centenari 1914-2014, *Alfredo Rocafort Nicolau*. Economía-Sociedad-Derecho, *José Juan Pintó Ruiz*. Entrevista, *Jaime Gil Aluja*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 404.

REVISTA 2 - *Número 2/2014* Monográfico Núm. 1

I Acto Internacional: Global Decision Making.

2014: à la recherche d'un Humanisme renouvelé de El Greco à Nikos Kazantzakis, *Stavroula-Ina Piperaki*. The descent of the audit profession, *Stephen Zeff*. Making global lawyers: Legal Practice, Legal Education and the Paradox of Professional Distinctiveness, *David B. Wilkins*. La tecnología, detonante de un nuevo panorama universitario, *Lluís Vicent Safont*. La salida de la crisis: sinergias y aspectos positivos. Moderador: *Alfredo Rocafort Nicolau*. Ponentes: Burbujas, cracs y el comportamiento irracional de los inversores, *Oriol Amat Salas*. La economía española ante el hundimiento del sector generador de empleo, *Manuel Flores Caballero*. Tomando el pulso a la economía española: 2014, año de encrucijada, *José Maria Gay de Liébana Saludas*. Crisis económicas e indicadores: diagnosticar, prevenir y curar, *Montserrat Guillén i Estany*. Salidas a la crisis, *Jordi Martí Pidelaserra*. Superación de la crisis económica y mercado de trabajo: elementos dinamizadores, *José Luis Salido Banús*.

Indicadores de financiación para la gestión del transporte urbano: El fondo de comercio, El cuadro de mando integral: Una aplicación práctica para los servicios de atención domiciliaria, Competencias de los titulados en ADE: la opinión de los empleadores respecto a la con-

tabilidad financiera y la contabilidad de costes. Teoría de conjuntos clásica versus teoría de subconjuntos borrosos. Un ejemplo elemental comparativo. Un modelo unificado entre la media ponderada ordenada y la media ponderada. Predicting Credit Ratings Using a Robust Multi-criteria Approach.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 588.

REVISTA 3 - Número 3/2014

Taula rodona: Microorganismes i patrimoni. Preàmbulo, *Joaquim Gironella Coll*. L'arxiu Nacional de Catalunya i la conservació i restauració del patrimoni documental, *Josep Maria Sans Travé, Gemma Goikoechea i Foz*. El Centre de Restauració Béns Mobles de Catalunya (CRBMC) i les especialitats en conservació i restauració, *Àngels Solé i Gili*. La conservació del patrimoni històric davant l'agressió per causes biològiques, *Pere Rovira i Pons*. Problemática general de los microorganismos en el patrimonio y posibles efectos sobre la salud, *Maria dels Àngels Calvo Torras*. Beyond fiscal harmonisation, a common budgetary and taxation area in order to construct a European republic, *Joan- Francesc Pont Clemente*. El microcrédito. La financiación modesta, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Extracto de Stevia Rebaudiana. *Pere Costa Batllori*. Síndrome traumático del segmento posterior ocular, *Carlos Dante Heredia García*. Calculadora clínica del tiempo de doblaje del PSA de próstata, *Joaquim Gironella Coll, Montserrat Guillén i Estany*. Miguel Servet (1511-1553). Una indignació coherent, *Màrius Petit i Guinovart*. Liquidez y cotización respecto el Valor Actual Neto de los REITs Españoles (Las SOCIMI), *Juan María Soriano Llobera, Jaume Roig Hernando*. I Acte Internacional: Global decision making. Resum. Entrevista, *Professor Joaquim Barraquer Moner*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 376

REVISTA 4 - Número 4/2014

Sessió Acadèmica: La simetria en la ciència i en l'univers. Introducció, evocació del Dr. Jaume Vallcorba Plana, *David Jou Mirabent i Pilar Bayer i Isant*. La matemàtica de les simetries, *Pilar Bayer i Isant*, l'Univers

i les simetries trencades de la física, *David Jou Mirabent*. Sessió Acadèmica: La financiación de las grandes empresas: el crédito sindicado y el crédito documentario. Los créditos sindicados, *Francisco Tusquets Trias de Bes*. El crédito documentario. Una operación financiera que sustituye a la confianza en la compraventa internacional, *Xabier Año-veros Trias de Bes*. Sessió Acadèmica: Vida i obra d'Arnau de Vilanova. Introducció, *Josep Gil i Ribas*. Arnau de Vilanova i la medicina medieval, *Sebastià Giral*. El *Gladius Iugulans Thomatistas* d'Arnau de Vilanova: context i tesis escatològiques, *Jaume Mensa i Valls*. La calidad como estrategia para posicionamiento empresarial, *F. González Santoyo*, *B. Flores Romero* y *A.M. Gil Lafuente*. Etnografía de la cultura de una empresa, *Ángel Aguirre Baztán*. L'inconscient, femení i la ciència, *Miquel Bassols Puig*. Organización de la producción: una perspectiva histórica, *Joaquim Bautista Valhondo* y *Francisco Javier Llovera Sáez*. La quinoa (*Chenopodium quinoa*) i la importancia del seu valor nutricional, *Pere Costa Batllori*.

El Séptimo Arte, *Enrique Lecumberri Martí*. "Consolatio" pel Dr. Josep Casajuana i Gibert, *Rosmarie Cammany Dorr*, *Jaume Gil Aluja* i *Josep Joan Pintó Ruiz*. The development of double entry: An example of the International transfer of accounting technology, *Christopher Nobes*. Entrevista, *Dr. Josep Gil Ribas*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 460

REVISTA 5 - Número 1/2015

Sessió Acadèmica: Salut, economia i societat. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torras*. Descripción y valoración crítica de los diferentes sistemas sanitarios en Europa, *Joaquim Gironella Coll*. Efectos económicos en el sistema público de salud del diagnóstico precoz de las enfermedades, *Ana María Gil Lafuente*. Estar sano y encontrarse bien: El reto, *Rosmarie Cammany Dorr*. What is the greatest obstacle to development? *Alba Rocafort Marco*. Aceleradores globales de la RSE: Una visión desde España, *Aldo Olcese Santoja*. Zoonosis transmitidas por mascotas. Importancia sanitaria y prevención, *M. dels Àngels Calvo Torras* y *Esteban Leonardo Arosemena Angulo*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pin-sos, *Pere Costa Batllori*. Panacea encadenada: La farmacología alemana

bajo el III Reich y el resurgir de la Bioética, *Francisco López Muñoz*. Laicidad, religiones y paz en el espacio público. Hacia una conciencia global, *Francesc Torralba Roselló*. Inauguración del Ciclo Academia y Sociedad en el Reial Cercle Artístic de Barcelona. Entrevista, *Dr. José Juan Pintó Ruiz*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 356

REVISTA 6 - Número 2/2015

Sessió Acadèmica: Subrogación forzosa del acreedor. Presentación, *José Juan Pintó*. La subrogación Forzosa del acreedor: Concepto, Naturaleza, Finalidad y Efectos, *Alfonso Hernández Moreno*. La utilización de la subrogación forzosa en la práctica: Aspectos relevantes y controvertidos, *Francisco Echevarría Summers*. Methods of Modeling, Identification and Prediction of Random Sequences Base on the Nonlinear Canonical Decomposition, *Igor P. Atamanyuk, Yuriy P. Kondratenko*. Rien n'est pardoné!. *Stravroula-Ina Piperaki*. Seguretat alimentària dels aliments d'origen animal. Legislació de la Unió Europea sobre la fabricació de pinsos II. Pinsos ecològics, *Pere Costa Batllori*. The relationship between gut microbiota and obesity, *Carlos González Núñez, M. de los Angeles Torras*. Avidesa i fulgor dels ulls de Picasso, *David Jou Mirabent*. Problemática de la subcontratación en el sector de la edificación, *Francisco Javier Llovera Sáez, Francisco Benjamín Cobo Quesada y Miguel Llovera Ciriza*. Jornada Cambio Social y Reforma Constitucional, *Alfredo Rocafort Nicolau, Teresa Freixes Sanjuán, Marco Olivetti, Eva Maria Poptcheva, Josep Maria Castellà y José Juan Pintó Ruiz*. Inauguración del ciclo "Academia y Sociedad" en el Reial Cercle Artístic de Barcelona: Nuevas amenazas. El Yihadismo, *Jesús Alberto García Riesco*. Presentación libro "Eva en el Jardín de la Ciencia", *Trinidad Casas, Santiago Dexeus y Lola Ojeda*. "Consolatio" pel Dr. Jaume Vallcorba Plana, *Xabier Añoveros Trias de Bes, Ignasi Moreta, Armand Puig i Tàrrach*.

Entrevista, *Dr. David Jou Mirabent*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 400

REVISTA 7 - Número 3/2015 *Monográfico Núm.2*

II Acto Internacional: Congreso Internacional de investigación “Innovación y Desarrollo Regional”. Conferencia Inaugural: Lecciones de la crisis financiera para la política económica: austeridad, crecimiento y retos de futuro, *Aznar Alarcón, P., Gay de Liébana Saludas, J.M., y Rocafort Nicolau, A.*, **Eje Temático 1. Gestión estratégica de las organizaciones:** Diseño, operación y gestión de un modelo de negocio innovador, *Medina Elizondo, M. y Molina Morejón, M.* Matriz insumo producto como elemento de estrategia empresarial, *Towns Muñoz, J.A., y Tuda Rivas, R.* Valoración sobre la responsabilidad social de las empresas en la comarca lagunera, *De la Tejera Thomas, Y.E., Gutiérrez Castillo, O.W., Medina Elizondo, E., Martínez Cabrera, H., y Rodríguez Trejo, R.J.* Factores de competitividad relacionados con la internacionalización. Estudio en el estado de Coahuila, *González Flores. O., Armenteros Acosta, M del C., Canibe Cruz, F., Del Rio Ramírez, B.* La contextualización de los modelos gerenciales y la vinculación estratégica empresa-entorno, *Medina Elizondo, M., Gutiérrez Castillo, O., Jaramillo Rosales, M., Parres Frausto, A., García Rodríguez, G.A.* Gestión estratégica de las organizaciones. Los Estados Unidos de Europa, *Barquero Cabrero, J.D.* El análisis de la empresa a partir del Valor Añadido, *Martí Pidelaserra, J.* Factors influencing the decision to set up a REIT, *Roig Hernando, J., Soriano Llobera, J.M., García Cueto, J.I.* **Eje Temático 2: Gestión de la Innovación y desarrollo regional:** Propuesta metodológica para la evaluación de ambientes de innovación empresariales. Aplicaciones en el estado de Hidalgo, México, *Gutiérrez Castillo, O.W., Guerrero Ramos, L.A., López Chavarría, S., y Parres Frausto, A.* Estrategias para el desarrollo de la competitividad del cultivo del melón en la comarca lagunera. *Espinoza Arellano, J de J., Ramírez Menchaca, A., Guerrero Ramos, L.A. y López Chavarría, S.* Redes de Innovación Cooperativa en la región lagunera. *Valdés Garza, M., Campos López, E., y Hernández Corichi, A.* Ley general de contabilidad gubernamental. Solución informática para municipios menores de veinticinco mil habitantes, *Leija Rodríguez, L.* La innovación en la empresa como estrategia para el desarrollo regional, *González Santoyo, F., Flores Romero, B., y Gil Lafuente, A.M.* Aplicación de la Gestión del conocimiento a la cadena de suministro de la construcción. La calidad un reto necesario, *Llovera Sáez, F.J., y Llovera Ciriza, M.* **Eje Temático 3. Gestión del capital humano y cultura organizacional:** Influencia del capital humano y la cultura emprendedora en la innovación como factor de competitividad de las pyme

industriales, *Canibe Cruz, F., Ayala Ortiz, I., García Licea, G., Jaramillo Rosales, M., y Martínez Cabrera, H.* Retos de la formación de empresarios competitivos de la región lagunera, México. Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo. *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A. Facio Licera, P.M., Gutiérrez Castillo, O.W., Aguilar Sánchez, S.J., Parres Frausto, A., del Valle Cuevas, V.* Competencias estratégicas gerenciales y su relación con el desempeño económico en el sector automotriz de Saltillo, *Hernández Barreras, D., Villanueva Armenteros, Y., Armenteros Acosta, M. del C., Montalvo Morales, J.A.* Identificación y diseño de competencias laborales en las áreas técnicas de la industria textil en México. *Vaquera Hernández, J., Molina Morejón, V.M., Espinoza Arellano, J. de J.* Self-Perception of Ethical Behaviour. The case of listed Spanish companies, *García López, M.J., Amat Salas, O., y Rocafort Nicolau, A.* Descripción y valoración Económico-Sanitaria de los diferentes sistemas sanitarios en el espacio europeo, y de las unidades de hospitalización domiciliaria en las comunidades autónomas de España, *Gironella Coll, J.* El derecho público en el Quijote. Derecho de gentes y derecho político, *Añoveros Trias de Bes, X.*

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 558

REVISTA 8 - Número 4/2015

Sessió Acadèmica: l'Aigua, una visió interdisciplinària. Presentació, *M. dels Àngels Calvo Torres*. El agua: Características diferenciales y su relación con los ecosistemas, *M. dels Àngels Calvo Torres*. L'Aigua en l'origen i en el manteniment de la vida, *Pere Costa Batllori*. Planeta océano, pasado, presente y futuro desde una visión particular. Proyecto AQVAM. Aportación sobre el debate del agua. Fausto García Hegardt. Sesión Académica: Ingeniería y música. Presentación, *Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*. Las comunicaciones móviles. Presente y futuro, *Ramon Agustí*. Sessió Acadèmica: Debat sobre la religió civil. Presentació, *Francesc Torralba Roselló*. La religió vertadera, *Josep Gil Ribas*. La religión civil, Ángel Aguirre *Baztán*, La religión en la que todos los hombres están de acuerdo, *Joan-Francesc Pont Clemente*. Aportació al debat sobre la religió, *Josep Gil Ribas*. El camino hacia la libertad: el legado napoleón-

nico en la independencia de México, *Enrique Sada Sandoval*. Los ungüentos de brujas y filtros de amor en las novelas cervantinas y el papel de Dioscórides de Andrés Laguna, *Francisco López Muñoz y Francisco Pérez Fernández*. La lingüística como economía de la lengua, *Michael Metzeltin*. Situación de la radioterapia entre las ciencias, *Santiago Ripol Girona*. Conferencia “Las Fuerzas Armadas y el Ejército de Tierra en la España de hoy”, *Teniente General Ricardo-Álvarez-Espejo García*. Entrevista, *Dr. Eugenio Oñate Ibáñez de Navarra*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica: ISSN: 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014, Págs. 410

REVISTA 9 - Número 1/2016

Sessió Acadèmica: Unitats canines d'odorologia. Usos actuals i noves perspectives, *M. dels Àngels Calvo i Lluís Pons Anglada*. La odisea de la voz. La voz y la ópera. Aspectos médico-artísticos. *Pedro Clarós, Marcel Gorgori*. Sessió Acadèmica: La bioeconomía, nou paradigma de la ciència. Presentación, *M. dels Àngels Calvo*, liEconomía ecológica: per una economía que faci les paus amb el planeta, *Jordi Roca*. Capital natural versus desarrollo sostenible, *Miquel Ventura*, Sesión Académicas Multidisciplinaria: Accidente nuclear de Chernóbil. El accidente de la central nuclear de Chernóbil. Controversias sobre los efectos sobre la salud 30 años después, *Albert Biete*. Los efectos sobre el medio animal, vegetal y microbiano, *M. dels Àngels Calvo*, El cost econòmic de l'accident de Txernòbil: una aproximació, *Oriol Amat*. La visión del ingeniero en el accidente y actuaciones reparativas posteriores, *Joan Olivé*. Chernóbil y Fukushima: La construcción diferencial mediática de una misma realidad, *Rosmarie Cammany*. El virreinato de la Nueva España y la Bancarrota del Imperio Español, *Enrique Sada Sandoval*. Mistakes and dysfunctions of “IRR” an alternative instrument “FYR”, *Alfonso M. Rodríguez*. El derecho y la justicia en la obra de Cervantes, *Xabier Añoveros Trias de Bes*. Arquitectura motivacional para hacer empresa familiar multigeneracional, *Miguel Angel Gallo*. La vida de Juan II de Aragón (1398-1479) tras la operación de sus cataratas, *Josep M. Simon*. PV Solar Investors Versus the kingdom of Spain: First state victory, at least 27 more rounds to go, *Juan M. Soriano y José Ignacio Cueto*. Entrevista, *Dra. M. dels Àngels Calvo Torras*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito legal: B 12510-2014 Págs.418

REVISTA 10 - Número 2/2016 *Homenajes Núm. 1*

Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Joan-Francesc Pont Clemente, Discurso de ingreso de la Académica de Honor Excm. Sra. Dra. Rosalía Arteaga Serrano. Trabajo aportado por la nueva Académica de Honor: *Jerónimo y los otros Jerónimos*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch. Discurso de ingreso de la Académica de Honor Excm. Sra. Dra. Leslie C. Griffith. Trabajos aportados por la nueva Académica de Honor: *Reorganization of sleep by temperature in Drosophila requires light, the homeostat, and the circadian clock, A single pair of neurons links sleep to memory consolidation in Drosophila melanogaster, Short Neuropeptide F Is a Sleep-Promoting Inhibitory Modulator*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Josep-Ignasi Saranyana Closa. Discurso de ingreso del Académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Ernesto Kahan. Trabajo aportado por el nuevo Académico de Honor: *Genocidio*. Presentación a cargo del Académico Numerario Excmo. Sr. Dr. Juan Francisco Corona Ramon. Presentación del Académico de Honor Excmo. Sr. Dr. Eric Maskin. Trabajos aportados por el nuevo Académico de Honor: *Nash equilibrium and welfare optimality, The Folk theorem in repeated games with discounting or with incomplete information. Credit and efficiency in centralized and decentralized economies*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito legal: B 12510-2014 Págs.384

REVISTA 11 - Número 3/2016

Sesión Académica: Medicamentos, genes y efectos terapéuticos. *M. dels Àngels Calvo. Joan Sabater Tobella*. Sessió Acadèmica: Ramon Llull (Palma, 1232-Tunis, 1316). Presentació, *Josep Gil Ribas*. Ramon Llull. Vida i obra, *Jordi Gayà Estelrich*. L'art com a mètode, *Alexander Fidora*. El pensament de Ramon Llull, *Joan Andreu Alcina*. Articles – Artículos: Los animales mitológicos como engendro de venenos y antídotos en la España Áurea: a propósito del basilisco y el unicornio en las obras literarias de Lope de Vega, *Cristina Andrade-Rosa, Francisco López-Muñoz*. El poder en la empresa: Potestas y Auctoritas, *Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins*. El efecto del Brexit en la validez de las cláusulas arbitrales existentes con Londres como sede del arbitraje y en la decisión de las partes de pactar a futuro cláusulas arbitrales con Londres como sede del

arbitraje, *Juan Soriano Llobera, José Ignacio García Cueto*. Desviaciones bajo el modelo de presupuesto flexible: un modelo alternativo, *Alejandro Pursals Puig*. Reflexiones en torno a la economía del conocimiento, *Leandro J. Urbano, Pedro Aznar Alarcón*. Lliurament del títol de Fill Il·lustre de Reus al Dr. Josep Gil i Ribas (21.09.2016), *Josep-Ignasi Saranyana Closa*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito legal: B 12510-2014 Págs.316

REVISTA 12 - Número 4/2016 *Homenajes Núm.2*

Discurso de ingreso del Académico de Honor *Excmo. Sr. Dr. Aaron Ciechanover*, presentación a cargo del Académico Numerario *Excmo. Sr. Dr. Rafael Blesa González*. Discurso de ingreso del Académico de Honor *Excmo. Sr. Dr. Josep Maria Gil-Vernet Vila*, presentación a cargo del Académico de Número *Excmo. Sr. Dr. Pedro Clarós Blanch*. Discurso de ingreso del Académico de Honor del *Excmo. Sr. Dr. Björn O. Nilsson*, presentación a cargo de la Académica de Número *Excma. Sra. Dra. Maria dels Àngels Calvo Torres*. Discurso del Académico de Honor *Excmo. Sr. Dr. Ismail Serageldin*, presentación a cargo de la Académica de Honor, *Excma. Sra. Dra. Rosalía*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X. Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014 Págs 272

REVISTA 13 - Número 5/2016

Debate: El impacto del BREXIT en la economía española y en el resto de países de la UE. *Oriol Amat Salas, Santiago José Castellà Surribas, Juan Francisco Corona Ramón y Joan-Francesc Pont Clemente*. Debate: Titanic, Cómo tomar imágenes a 3800 metros de profundidad. El corto viaje del Titanic- Seguridad marítima, antes y después del Titánic, *Jaime Rodrigo de Larrucea*. El naufragio del Titanic y sus enseñanzas, *Frederic Malagelada Benapres*. ¿Arqueología subacuática a 4000 metros de fondo?, *Pere Izquierdo i Tugas*. Los límites de la imagen submarina, *Josep Maria Castellví*. Conférence sur la mission Aout 2016 Sur l'Eclairage du Titanic, *Christian Petron*. Moderador del Debate, *Andrés Clarós Blanch*. Al grito de nación: Mompox y Cartagena, precursoras en la independencia de Colombia, *Enrique Sada Sandoval*. Satisfacción de

los alumnos con el plan de estudios de las licenciaturas en educación primaria y preescolar, *Rocío del Carmen López Muñiz*. Degradación ambiental del agua subterránea en el entorno de la gestión gubernamental de los recursos Hídricos, México, *José Soto Balderas*. La Formazione Generazionale nelle Aziende Familiari, *Salvatore Tomaselli*. La fagoterapia y sus principales aplicaciones en veterinaria, *Diego Morgades Gras*, *Francesc Josep Ribera Tarifa*, *Sandra Valera Martí* y *M. dels Àngels Calvo Torras*. Aproximació al món d'Àusias March, *Salvador de Brocà Tella*. Diseño estratégico para el reemplazo de equipo en la empresa, *González Santoyo, F. F. Flores Romero* y *Gil Lafuente, Ana Maria*. The end of accounting. Discurso de ingreso como Académico Correspondiente del Excmo. Sr. Dr. Baruch Lev y discurso de contestación del Excmo. Sr. Dr. Oriol Amat Salas. Entrevista, *Dra. Miguel Ángel Gallo Laguna de Rins*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X. Edición electrónica ISSN 2385-345X
Depósito Legal: B 12510-2014 Pags 316

REVISTA 14 - Número 1/2017

Debate: La amenaza interna de la Unión Europea - La amenaza interna de la Unión Europea Refundar Europa, *Santiago José Castellà*. Rumbo económico en 2017, ¿marcado por la brújula política?, *José María Gay de Liébana*. Debate: Juan Clarós cambió la historia de Cataluña en la guerra de la Independencia 1808-1814, *Pedro Clarós*, *Leticia Darna*, *Domingo Neuenschwander*, *Óscar Uceda*. Presentación del libro: Sistemas federales. Una comparación internacional - Presentación, *Teresa Freixes*. Introducción, *Mario Kölling*. El federalismo en Alemania hoy, *Roland Sturm*. La ingeniería política del federalismo en Brasil, *Celina de Souza*. La construcción federal desde la ciudad, *Santiago José Castellà*. Debate: Empresa familiar. Más allá de la tercera generación- Empresa familiar. Más allá de la tercera generación. El resto de la sucesión, *Juan Francisco Corona*. Empresa familiar, *José Manuel Calavia*. Debate: La situación hipotecaria en España tras las sentencias del tribunal de justicia de la Unión Europea y del Tribunal Supremo – Presentación, *Alfonso Hernández-Moreno*. Origen de la crisis hipotecaria y activismo judicial, *Fernando P. Méndez*. La evolución legislativa y jurisprudencial en la calificación registral en materia de hipotecas, *Rafael Arnáiz*. El consentimiento informado y el control de

transparencia, *Manuel Ángel Martínez*. Cláusulas suelo, intereses moratorios y vencimiento anticipado, *Antonio Recio*. El problema psíquico y psicológico en Don Quijote, *Xabier Añoveros*. El análisis y la gestión del riesgo a partir de la Evaluación Formal de la Seguridad (EFS/FSA): un nuevo modelo de seguridad portuaria, *Jaime Rodrigo*. Entrevista, *José Ramón Calvo*.

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X.
Depósito Legal: B 12510 – 2014. Págs. 468

REVISTA 15 - Número 2/2017

Debate: Lutero 500 años después 1517-2017). Presentación, *Josep-Ignasi Saranyana*. Martín Luter en el seu context històric, *Salvador de Brocà*. Martín Luter y los inicios de la Reforma protestante, *Josep Castanyé*. Die theologische Entwicklung Martin Luthers und die *Confessio Augustana*. *Holger Luebs*. Lutero como creador de la lengua literaria alemana moderna, *Macià Riutort*. Debate: Mejora de la viabilidad de las empresas familiares. Empresa familiar: Incrementar su supervivencia, *Miguel Ángel Gallo*. De la Gobernanza y su ausencia: Gestión pública y Alta dirección en la forja del Estado Mexicano (1821-1840), *Enrique Sada Sandoval*. Los huevos tóxicos o la eficacia de una RASFF, *Pere Costa*. Control de Micotoxinas en la alimentación y salud pública, *Byron Enrique Borja Caceido y M. Àngels Calvo*. La aplicación parcial del principio de subsidiaridad es contraria al Tratado de la UE, se enfrenta al principio de solidaridad y fomenta los nacionalismos de Estado, *Félix de la Fuente Pascual*. Costa Brava 2020 Reserva de la Biosfera. Retos y oportunidades de innovar integrando el uso sostenible del territorio y el mar, *Miquel Ventura*. 1r Encuentro Científico. Convergencia de caminos: Ciencia y empresa RAED- IESE-ULPGC. III Acto Internacional. Congreso Europeo de Investigaciones Interdisciplinaria: La evolución de la ciencia en el siglo XXI. Entrevista, *Pedro Clarós*

Edición impresa ISSN: 2339-997X, Edición electrónica ISSN 2385-345X.
Depósito Legal: B 12510 – 2014. Págs. 242.





EMILI GIRONELLA MASGRAU

El Dr. Emili Gironella Masgrau es Profesor Mercantil por la Escuela Profesional de Comercio de Sabadell, Licenciado y Doctor en Ciencias Económicas y Empresariales por la Universitat de Barcelona. Censor Jurado de Cuentas, Economista Auditor y Auditor de Cuentas.

Ha dedicado su actividad profesional a la auditoría y a la elaboración de informes periciales. Es socio en la sociedad de auditoría Gironella Velasco Auditores, S.A. Es el auditor que lleva más años en activo en España (más de 47 años).

Ex presidente de la Agrupación Territorial en Cataluña del Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España (Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Cataluña en la actualidad). Fue vocal del Comité de Normas y Procedimientos del Registro de Economistas Auditores. Fue Coordinador de la Graduatoria y Master en Auditoría de Cuentas impartida por la Escuela Universitaria de Estudios Empresariales de la Universitat de Barcelona.

El Colegio de Economistas de Cataluña le otorgó en 2007 la distinción de Economista del año, versión despacho profesional, y el Colegio de Censores Jurados de Cuentas de Catalunya le concedió la distinción de Auditor Distinguido 2015. Profesor de las asignaturas Auditoría y Análisis de Estados Financieros en la Universitat Pompeu Fabra (UPF) durante 17 años.

Ha escrito tres libros e infinidad de artículos sobre contabilidad, auditoría y finanzas, algunos de los cuales, por su novedad, han sido seguidos y enseñados a generaciones de auditores de cuentas. Ha sido también profesor de auditoría durante muchos años en infinidad de instituciones en toda la geografía española, además de conferenciante activo en congresos, seminarios, colegios profesionales, jornadas técnicas y cámaras de comercio.

El trabajo que presentamos como ejercicio académico en esta ceremonia de incorporación como miembro de la Real Academia Europea de Doctores incorpora en su título la frase “crónica de un desencuentro” para significar que, después de cuatro décadas de aplicación en España, el proceso penal y el delito contra la Hacienda Pública todavía no han acabado de encontrar el modo de encajar los objetivos y finalidades a las que uno y otro deben responder, lo cual, como no podría ser de otro modo, genera situaciones de inseguridad jurídica que comprometen seriamente los valores fundacionales de nuestro sistema tributario y, en particular, la consecución del principio de justicia tributaria.

Joan Iglesias Capellas

1914 - 2014

Colección Real Academia Europea de Doctores



**Generalitat
de Catalunya**

