

I. INTRODUCCIÓN

La normativa penal es competencia exclusiva del Estado (CE art. 149.1.6º), si bien la implementación del delito contra la Hacienda Pública en la Comunidad Autónoma del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra, corresponde a sus respectivas Juntas Generales y al Parlamento de Navarra.

El delito fiscal *grosso modo* lo integran dos sumandos, el dolo y un fraude superior a 120.000 euros. La última modificación¹ del delito fiscal tuvo lugar por Ley orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica el Código penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, cuya principal novedad es que permite liquidar de forma separada, por una parte, los conceptos y cuantías que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, y de otro lado, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública, es decir, se liquida tanto la cuota dejada de ingresar como la cuota dolosa.

La citada Ley orgánica 7/2012 ha sido desarrollada, en el ámbito estatal, por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley general tributaria, y, en el ámbito de los territorios históricos, por las siguientes normas:

1. Álava: Norma foral 19/2016, de 23 de diciembre, de modificación de diversas normas forales que integran el sistema tributario de Álava.

2. Guipúzcoa: Norma foral 1/2017, de 9 de mayo, de reforma parcial de la Norma foral general tributaria del territorio histórico de Guipúzcoa.

3. Vizcaya: Norma foral 2/2017, de 12 de abril, de reforma parcial de la Norma foral 2/2005, de 10 de marzo, general tributaria del territorio histórico de Vizcaya.

4. Navarra: Ley foral 28/2016, de 28 de diciembre, por la que se modifica parcialmente la Ley foral 13/2000, de 14 de diciembre, general tributaria.

Todas las normas citadas, estatal y forales, coinciden en lo sustancial, habiéndose modificado el Concierto Económico por Ley 10/2017, de 28 de diciembre, cuyo artículo 44 señala que "cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 305.5 del Código penal, sea posible continuar las actuaciones para la determinación y cobro de la deuda tributaria, estas se practicarán por la Administración con competencia inspectora y aplicando la normativa tributaria que corresponda según lo dispuesto en el presente Concierto Económico", sin embargo en Navarra no se ha modificado el Convenio Económico, cuyo artículo 42 actualmente vigente dispone que "en los supuestos en que las infracciones pudieran ser constitutivas de los delitos contra la Hacienda Pública regulados en el Código penal, el órgano de la Administración actuante pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal", es decir, en Navarra a fecha actual hay dos leyes, una estatal y otra foral, que se decantan por la supresión de la prejudicialidad penal, y, el Convenio Económico que todavía habla de la preeminencia del orden penal y de la suspensión de las actuaciones de inspección, si bien este desfase se co-

¹ Prescindimos de la Ley orgánica 1/2015, de 30 de marzo, por la que se modifica el Código penal, que se limitó a corregir una omisión de la Ley orgánica 7/2012 relativa al delito de defraudación a los presupuestos de la Unión Europea (CP art. 306), pues la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social, solo se imponía cuando su importe era inferior a 50.000 euros.

(*) Inspector de Hacienda del Estado

regirá con toda seguridad en la próxima modificación del Convenio Económico.

II. LA REGULACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LA LEY ORGÁNICA 7/2012

El delito contra la Hacienda Pública es un delito especial propio, pues su autoría está reservada al contribuyente, siendo posibles otras formas comisivas en concepto de cooperador necesario, cómplice e incluso inductor, si bien no cualquier contribuyente puede incurrir en este delito, ni con la mayoría de los tributos se pueden alcanzar cuotas tan importantes de fraude, pero además, se trata de un delito de infracción de deber que se puede cometer por acción u omisión, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma. Morales Prats² indica: "Se trata de modos o formas comisivos de carácter alternativo que, de forma taxativa, cumplen la función de concretar las conductas típicas a los efectos del artículo 305.1. Desde el plano *ex ante* (plano del desvalor de la acción) estas referencias típicas expresan la peligrosidad objetiva de la conducta (activa u omisiva) defraudatoria; en el plano *ex post* (plano del desvalor del resultado) estos modos o formas de comisión típicas expresan la manifestación externa con que se produce la lesión del bien jurídico (patrimonio de la Hacienda Pública), cifrada típicamente en un resultado de perjuicio económico superior a 120.000 euros, en los términos que expresa el artículo 305.1 correspondientes a los referidos modos o formas alternativos". A las notas anteriores hay que añadir que el delito contra la Hacienda Pública es un delito doloso y de resultado, estando constituido el tipo básico (CP 305.1) por tres elementos:

1. Elemento subjetivo, el delito fiscal es un tipo exclusivamente doloso, que no admite formas imprudentes de comisión. Decía

Rodríguez Devesa³ que actúa dolosamente el que sabe lo que hace y quiere hacerlo, indicando los dos componentes de este signifiante: el saber, es decir, el elemento intelectual, intencional o cognitivo; y el querer, esto es, el elemento volitivo o emocional.

2. Elemento objetivo, el tipo requiere defraudar a la Hacienda Pública mediante dolo o engaño –el *animus defraudandi* es equivalente al dolo y no es un dolo reduplicado, ni un elemento subjetivo del injusto (STS 2ª, 03.01.2003, recurso 591/2001)- de forma que la defraudación debe materializarse en el incumplimiento de los deberes tributarios o en su incumplimiento irregular, por lo que es preciso, primero, que se produzca un perjuicio económico a la Hacienda Pública, ya sea por falta de pago o por la obtención de devoluciones indebidas, segundo, que no se haya presentado una declaración completa y veraz, ahora bien, como advierten los profesores Serrano Gómez y Serrano Maíllo⁴, el sistema tributario es tan complejo que son perfectamente posibles tanto el error de tipo como el de prohibición, vencible o invencible.
3. Elemento cuantitativo, la cuota defraudada debe superar 120.000 euros. Se discute si estamos ante un elemento del tipo, que debería ser abarcado por el dolo del autor, o bien, ante una condición objetiva de punibilidad, calificación esta última por la que se inclina mayoritariamente la jurisprudencia, aunque la distinción pierde relevancia en tanto se admite que el dolo puede ser eventual (STS 2ª, 0906.2016, recurso 1753/2015), por ello, estaremos en presencia de una infracción tributaria por dejar de ingresar cuando la conducta sea dolosa, pero la cuota defraudada sea infe-

2 AA.VV. *Comentarios a la Parte Especial de Derecho Penal*. Director: Gonzalo Quintero Olivares. Coordinador: Fermín Morales Prats. Thomson-Aranzadi, 5ª edición. Cizur Menor 2005, página 970.

3 José María Rodríguez Devesa. *Derecho Penal Español. Parte General*. Impreso en Artes Gráficas Carasa, 8ª edición. Madrid 1981, página 439.

4 Alfonso Serrano Gómez y Alfonso Serrano Maíllo. *Derecho Penal. Parte Especial*. Editorial Dykinson, 12ª edición. Madrid 2007, página 567.

rior a 120.000 euros, o bien, cuando dicha cuota sea superior a la citada cantidad, pero el contribuyente solo haya incurrido en una conducta imprudente, bien entendido que hay una víctima bien definida⁵, la Hacienda estatal, autonómica, foral o local que ha sido defraudada.

La reforma del delito fiscal operada por la Ley orgánica 7/2012 pivota básicamente sobre cuatro aspectos, primero, la posibilidad de liquidar la cuota defraudada, segundo, el régimen de la regularización voluntaria, tercero, la atenuante de la pena para el defraudador arrepentido, por último, crea un tipo agravado, aspectos que pasamos a analizar.

1. Posibilidad de liquidar la cuota defraudada

El delito fiscal, desde su creación por Ley 50/1977, de 14 de noviembre, de medidas urgentes de reforma fiscal, hasta la última reforma operada por Ley orgánica 7/2012, se ha venido caracterizando por el escaso cobro de la deuda defraudada, situación que intentó corregir la Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal, atribuyendo a la Administración tributaria el cobro de la multa y de la responsabilidad civil, intereses de demora incluidos, por la vía de apremio, y que ahora se pretende consolidar otorgando a dicha Administración la potestad de dictar liquidaciones vinculadas a delito, todo ello con la finalidad, en palabras de la exposición de motivos de la Ley 34/2015 de "incrementar las posibilidades de cobro de la deuda tributaria impagada evitando la paralización del procedimiento administrativo en el proceso penal", optando las normas forales *supra* indicadas por la responsabilidad solidaria para exigir la cuota dolosa al *extraneus* ya que, refiriéndonos a Vizcaya, considera responsables solidarios a quienes "hubieran sido causantes o hubiesen colaborado activamente en la realiza-

ción de los actos que den lugar a dicha liquidación y se encuentren investigados o imputados en el proceso penal iniciado por el delito denunciado o hubieran sido condenados como consecuencia del citado proceso" (NF 2/2005 art. 256.1), pero también proclama dicha responsabilidad solidaria, cuando se den los supuestos regulados en el apartado 5 del artículo 41 de la Norma foral 2/2005 general tributaria (NF 2/2005 art. 256.2), esto es, los que sean causantes o colaboren en la ocultación o transmisión de bienes o derechos del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación de la Administración tributaria, los que, por culpa o negligencia, incumplan las órdenes de embargo, etc.

No obstante, son frecuentes las sentencias de conformidad ya que permiten suspender la ejecución de la pena de prisión cuando se cumplan los requisitos enumerados en el artículo 80 del Código penal, esto es:

1. Que el condenado haya delinquido por primera vez.
2. Que la pena o la suma de las impuestas no sea superior a 2 años, sin incluir en tal cómputo la derivada del impago de la multa.
3. Que se hayan satisfecho las responsabilidades civiles⁶ que se hubieren originado y se haya hecho efectivo el decomiso acordado en sentencia conforme al artículo 127.

Este planteamiento inicial ya nos permite enunciar una primera tacha de posible inconstitucionalidad, la del artículo 117.3 de la Constitución, al haber asumido la Inspección y la Recaudación de los Tributos, las funciones propias del Juez instructor, pues la primera fija la responsabilidad

5 El Código penal aprobado por Ley orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, regula "Los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social" en el Libro II -"Delitos y sus penas"-, dentro del Título XIV, por tanto, inmediatamente después del Título XIII que se refiere a los "Delitos contra el patrimonio y contra el orden económico".

6 Este requisito se entenderá cumplido cuando el penado asuma el compromiso de satisfacer las responsabilidades civiles de acuerdo a su capacidad económica y de facilitar el decomiso acordado, y sea razonable esperar que el mismo será cumplido en el plazo prudencial que el Juez o Tribunal determine, quien podrá solicitar, en atención al alcance de la responsabilidad civil y al impacto social del delito, las garantías que considere convenientes para asegurar su cumplimiento.

civil y la Recaudación ejecuta la misma, sin contar con las armas adecuadas para luchar contra la delincuencia fiscal, máxime si está organizada, añadiendo complejidad a las normas que implementan el delito contra la Hacienda Pública –incrementan la burocracia y duplican el trabajo–, lo que se podría haber evitado potenciando las medidas cautelares, en especial, los embargos preventivos, pues la nueva normativa no suponen ninguna novedad, ya que la ampliación del plazo del embargo a veinticuatro meses poco añade a la eficacia de la ejecución de la responsabilidad civil y de la pena de multa.

2. La regularización voluntaria

La Ley orgánica 7/2012 efectúa una mejora técnica de la regularización voluntaria⁷ que, en palabras de su exposición de motivos, constituye el verdadero reverso del delito fiscal, neutralizando no solo el desvalor de la acción, con una declaración completa y veraz, sino también el desvalor del resultado, mediante el pago completo de la deuda tributaria, por tanto, la regularización voluntaria hace desaparecer el injusto derivado del inicial incumplimiento de la obligación tributaria y así se refleja en la nueva redacción del tipo que anuda a este retorno a la legalidad la desaparición del reproche penal.

Señala Muñoz Cuesta⁸ que la regularización voluntaria deja de conceptuarse como una excusa absolutoria para pasar a configurarse como un elemento negativo del tipo, que requiere el cumplimiento de dos condiciones:

1. El completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria –cuota, intereses de demora y recargos–, el cual debe realizarse antes de que al contribuyente le haya sido notificado el inicio de actuaciones inspectoras, o bien, antes de que se haya presen-

tado la denuncia o interpuesto la correspondiente querrela⁹.

2. Una declaración completa y veraz, señalando el artículo 305.1 del Código penal que “la mera presentación de declaraciones o autoliquidaciones no excluye la defraudación, cuando esta se acredite por otros hechos”, lo que había sido puesto de manifiesto en la Circular 2/2009 de la Fiscalía General del Estado, de 4 de mayo, en la que se constata que la presentación de declaraciones extemporáneas sin ingreso no exime de la posible responsabilidad penal.

La regularización voluntaria está íntimamente relacionada con los delitos conexos y la prescripción, lo primero, porque los efectos liberatorios de la regularización voluntaria solo se extienden al delito contable y a la falsedad documental, pero no a otros delitos, por ejemplo, quien pretenda blanquear vía regularización voluntaria, se autodenuncia por blanqueo de capitales, y, en lo atinente a la prescripción, porque son diferentes, en el ámbito penal y en el tributario, los plazos de prescripción, el *dies a quo* y los supuestos de interrupción:

1. El delito fiscal prescribe a los cinco años – diez si el tipo es agravado–, los impuestos a los cuatro años¹⁰, habiendo declarado el Tribunal Supremo (STS 2ª, 21.03.2003, recurso 361/2002) la independencia de ambos plazos de prescripción, de forma que la extinción de la obligación tributaria no conlleva la atipicidad sobrevenida del delito contra la Hacienda Pública, por lo que subsiste la responsabilidad civil derivada

⁷ Introducida como excusa absolutoria por Ley orgánica 6/1995, de 29 de junio, por la que se modifican determinados preceptos del Código penal relativos a los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social.

⁸ Francisco Javier Muñoz Cuesta. “La reforma del delito fiscal operada por LO 7/2012, de 27 de diciembre”. *Revista Aranzadi Doctrinal*, nº 11/2013.

⁹ La sentencia de 28 de mayo de 2007 de la Audiencia Provincial de Vizcaya (2ª, recurso 114/2007) en contra de la doctrina del Tribunal Supremo (STS 2ª, 30.04.2012, recurso 1257/2011), absuelve del delito fiscal por ser compleja la interpretación de la norma tributaria, si bien una vez iniciadas las actuaciones inspectoras el contribuyente ingresó la cuota defraudada.

¹⁰ Actualmente todas las normas forales general tributaria establecen un plazo de prescripción de cuatro años, pero Vizcaya, con buen criterio, también establece un plazo de caducidad de 6 años (NF 2/2005 art. 70).

del delito aunque el impuesto defraudado haya prescrito. Los efectos liberatorios de la regularización voluntaria también se producen una vez prescrito el derecho de la Administración tributaria para determinar la deuda tributaria, por lo que se podrá regularizar pasados cuatro años, por ejemplo, si la cuota defraudada supera la cantidad de 600.000 euros, el contribuyente podrá regularizar hasta el décimo año¹¹.

2. La prescripción en Derecho tributario comienza a computarse cuando finaliza el plazo reglamentario para presentar la autoliquidación, sin embargo, en el proceso penal se inicia desde la consumación del delito que, en los impuestos periódicos con periodo de declaración inferior al año natural, coincide con la finalización del plazo de presentación de la última autoliquidación del año.
3. La interrupción de la prescripción administrativa se produce por cualquier acción de la Administración o del contribuyente dirigida al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento y liquidación de todos o parte de los elementos de la obligación tributaria, mientras que en el ámbito penal la mera interposición de la denuncia o querella no interrumpe la prescripción, siendo necesario que el procedimiento se dirija contra la persona indiciariamente responsable del delito¹² (CP 132.2), si bien el auto de

intervención telefónica, el que autoriza un registro domiciliario o el que ordena una detención, entre otros, también son actos judiciales potencialmente aptos para interrumpir la prescripción (STS 2ª, 31.03.2017, recurso 1825/2016).

3. Circunstancias atenuantes

La Ley orgánica 7/2012 reduce la pena en uno o dos grados al defraudador arrepentido que satisfaga la deuda tributaria, al disponer el nuevo apartado 6 del artículo 305 del Código penal: "Los Jueces y Tribunales podrán imponer al obligado tributario o al autor del delito la pena inferior en uno o dos grados, siempre que, antes de que transcurran dos meses desde la citación judicial como imputado satisfaga la deuda tributaria y reconozca judicialmente los hechos. Lo anterior será igualmente aplicable respecto de otros partícipes en el delito distintos del obligado tributario o del autor del delito, cuando colaboren activamente para la obtención de pruebas decisivas para la identificación o captura de otros responsables, para el completo esclarecimiento de los hechos delictivos o para la averiguación del patrimonio del obligado tributario o de otros responsables del delito".

La reducción de la pena del tipo básico en dos grados, refiriéndonos a Vizcaya, que tiene la infracción más alta por dejar de ingresar, del 100 al 250 por ciento de la cuota del acta, supone que en dicho territorio la multa en vía administrativa sea más alta que en el ámbito penal, por ejemplo, si la sanción inicial se incrementa en un 25 por ciento en concepto de utilización de medios fraudulentos y aplicamos la reducción del 70 por ciento al suscribir un acta de conformidad con compromiso de pago, tendríamos que la multa en vía administrativa ascendería al 37.50 por ciento de la cuota del acta (100+25x.03), mientras la pena de multa sería del 25 por ciento del impuesto eludido, pero además, también podría ser más grave la sanción consistente en la pérdida de subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado. Con independencia de que tanto la condena como la sanción

11 El Tribunal Supremo (STS 3ª, 29.06.2017, recurso 2014/2016) ha dicho que el pago de una deuda tributaria prescrita para la exoneración de la responsabilidad penal no tiene carácter de ingreso indebido.

12 La Ley orgánica 5/2010, de 22 de junio, por la que se modifica el Código penal -introdujo la responsabilidad criminal de las personas jurídicas- puso fin a la polémica surgida entre el Tribunal Constitucional y el Tribunal Supremo sobre la interrupción de la prescripción, señalando su exposición de motivos: "Para llevar a cabo esta tarea, se ha prestado especial atención a la necesidad de precisar el momento de inicio de la interrupción de la prescripción, estableciéndose que esta se produce, quedando sin efecto el tiempo transcurrido, cuando el procedimiento se dirija contra persona determinada que aparezca indiciariamente como penalmente responsable. Para entender que ello ocurre se requiere, cuando menos, una actuación material del Juez instructor".

tributaria, hay que determinarlas individualmente, vamos a presentar las anteriores cifras en la siguiente tabla.

Penas Delito fiscal	Tipo básico	Reducción en dos grados	Sanciones en vía admítiva.
Prisión	1-5 años	3-6 meses	NO
Multa	100-600%	25-50%	37.50%
Pérdida subvenciones y beneficios SS	3-6 años	9-18 meses	1-2 años

Por último, hay que resaltar que en el ámbito tributario está prevista la sanción consistente en la "prohibición para contratar con la Administración pública que hubiera impuesto la sanción durante un plazo de 1 a 2 años", señalando el artículo 310 bis del Código penal que a las personas jurídicas se les podrá imponer la prohibición para contratar con las Administraciones públicas, sin que el citado precepto especifique el plazo, si bien hay que entender por el contexto en que se ubica que el mismo será de 3 a 6 años.

4. Tipo agravado

La Ley orgánica 7/2012 incorpora, vía artículo 305 bis, un tipo agravado que se castiga¹³ con pena de prisión de 2 a 6 años y multa del doble al séxtuplo de la cuota defraudada, cuando la defraudación se cometiere concurriendo alguna de las circunstancias siguientes:

1. Que la cuantía de la cuota defraudada exceda de 600.000 euros.
2. Que la defraudación se haya cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal¹⁴.
3. Que la utilización de personas físicas o jurídicas o entes sin personalidad jurídica interpuestos, negocios o instrumentos fi-

¹³ Imponiéndose además la pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a gozar de los beneficios o incentivos fiscales o de la Seguridad Social durante el periodo de 4 a 8 años.

¹⁴ El Código penal define ambos conceptos en sus artículos 570 bis y 570 ter.

duciarios o paraísos fiscales o territorios de nula tributación oculte o dificulte la determinación de la identidad del obligado tributario o del responsable del delito, la determinación de la cuantía defraudada o del patrimonio del obligado tributario o del responsable del delito.

III. LA IMPLEMENTACIÓN DEL DELITO FISCAL EN LAS NORMAS FORALES GENERAL TRIBUTARIA

En la fase preprocesal, cuando la Inspección aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, si finaliza el procedimiento sin instruir de sus derechos al sujeto inspeccionado, se vulnera el derecho fundamental a guardar silencio, ahora bien, la cuota dolosa puede venir acompañada de otras liquidaciones no vinculadas a delito, incluyendo, en su caso, las sanciones pertinentes, por tanto, en un único procedimiento inspector se tramitan cosas bien distintas, por un lado, la liquidación vinculada a delito y las sanciones correspondientes a las liquidaciones no vinculadas a delito, cuya prueba siempre corresponde a la Inspección, en virtud del principio de presunción de inocencia, de otra parte, las liquidaciones no vinculadas a delito, cuya prueba sigue las reglas generales, es decir, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, polémica que podemos trasladar *mutatis mutandi* al deber de colaboración con la Inspección, pues ninguna obligación tiene el sujeto inspeccionado de colaborar en la obtención de la prueba de la cuota dolosa ni de la sanción, pero sí debe colaborar en la obtención de la prueba de la liquidación no vinculada a delito, la cual puede corresponder a la Inspección o al propio interesado.

En el procedimiento inspector se implementan estos tres tipos de liquidaciones del siguiente modo:

1. Salvo casos excepcionales¹⁵, liquidará to-

¹⁵ La Norma foral 2/2017 recoge los siguientes: a) cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal; b) cuando de resultados de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud

dos los conceptos y ejercicios comprobados –se liquida todo–, ya provenga la regularización de una grave defraudación, o bien, del mero incumplimiento de una disposición reglamentaria, por lo que junto a la liquidación de los impuestos regularizados vía acta de inspección y de las sanciones impuestas, aparecerá una liquidación vinculada a delito fiscal.

2. La Liquidación vinculada a delito no lleva aparejada sanciones –se liquida todo, excepto la sanción de la liquidación vinculada a delito–, debiéndose abstener de iniciar el procedimiento sancionador correspondiente a estos hechos, por tanto, se respeta el principio *non bis in idem*¹⁶.
3. La liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso o reclamación en vía administrativa, pero cuando se notifique la misma, se advertirá que el periodo voluntario de ingreso –se recauda todo lo liquidado– solo comenzará a computarse una vez que sea notificada la admisión a trámite de la denuncia o querella.
4. El resto de liquidaciones, correspondientes a impuestos y ejercicios en los cuales no se hayan apreciado indicios de delito, sanciones incluidas, se impugnan y recaudan por los métodos tradicionales ya conocidos.

el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirlo a un obligado tributario concreto; c) cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

16 En un principio, el Tribunal Constitucional entendió que la imposición de una sanción administrativa excluía la posterior sanción penal que hubiera podido corresponder (STC 177/1999, de 11 de octubre), pero dicha doctrina ha sido rectificada (SSTC 2/2003, de 16 de enero; 334/2005, de 20 de diciembre) al considerar que el núcleo de la garantía material de este principio reside en impedir el exceso punitivo en cuanto sanción no prevista legalmente, declarando que aunque ya se hubiera impuesto una sanción administrativa, no afecta al principio *non bis in idem* la posterior imposición de la sanción penal siempre que se descuente de esta el importe de la sanción administrativa y, en su caso, se eviten todos los efectos negativos anudados a la resolución administrativa sancionadora.

El procedimiento se podría complicar si el Inspector aprecia indicios de otros delitos, por ejemplo, falsedades documentales, delito contable, blanqueo de capitales, insolvencias punibles, etc., en cuyo caso, según dispone el artículo 262 de la Ley de enjuiciamiento criminal, está obligado a denunciarlo inmediatamente, emitiendo el preceptivo informe, sin esperar a que finalice el procedimiento inspector, como es práctica habitual en el ámbito de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. ¿Qué consecuencias tiene el incumplimiento del artículo 262? ¿Puede considerar el Inspector que el delito fiscal absorbe al delito contable? ¿Que la factura falsa es medio necesario para cometer el delito fiscal? A la vista de la sentencia de 9 de marzo de 2016 de la Audiencia Provincial de Alicante (7ª, recurso 172/2015) creemos que no, pues la citada resolución reprocha a la Inspección que no haya perseguido el delito del que ha tenido conocimiento, pronunciándose en estos términos: “La AEAT tiene conocimiento, según actuaría desde abril de 2007 de la existencia de un posible delito de falsedad en documento mercantil, y sin embargo, continúa investigando en procedimiento inquisitivo hasta reunir elementos para poder presentar como hizo ante Fiscalía en diciembre de 2007 (8 meses después) denuncia que incluya delito contra la Hacienda Pública. Extremos estos que son de difícil comprensión, esto es, no persiguen el delito del que tienen conocimiento, mediante su comunicación a Fiscalía o al Juzgado, y esperan casi un año para instruir –no siendo su función, ni su finalidad, ni estando habilitados para ello– una infracción penal, en cuanto la tributaria podía ser objeto de cumplida corroboración en los Tribunales”.

La Inspección, cuando aprecie indicios de delito fiscal, debe continuar investigando, pero la supresión de la prejudicialidad penal, lo digan o no las normas forales *supra* citadas, conlleva como decíamos que el Inspector tenga que instruir al sujeto inspeccionado de sus derechos, en especial, de su derecho a guardar silencio, para que pueda organizar su defensa en la forma que crea más conveniente. La omisión de dicha instrucción puede vulnerar los derechos fundamentales del contribuyente, por lo que la prueba

así obtenida es ilícita (LOPJ 11.1), pero además, dicha nulidad puede alcanzar a la prueba derivada cuando haya nexo de antijuridicidad¹⁷, también denominado prohibición de valoración.

IV. LA POSIBILIDAD DE DICTAR SENTENCIAS CONTRADICTORIAS

La supresión de la prejudicialidad penal posibilita el dictado de sentencias contradictorias, ya que el Inspector tendrá que aplicar dos tipos de normas completamente diferentes, de una parte, el Código penal, la Ley de enjuiciamiento criminal y la ley del impuesto defraudado, al ser el delito fiscal un tipo penal en blanco, de otro lado, la normativa tributaria propia de los impuestos no defraudados, por lo que de un mismo asunto conocerán Jueces distintos –valorando la prueba de forma diferente–, el Juez de lo penal conocerá del delito fiscal y el de lo contencioso del resto de las liquidaciones, sanciones incluidas, lo que podría vulnerar la tutela judicial efectiva y el derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, lo primero, porque la liquidación vinculada a delito no es susceptible de recurso¹⁸, la lesión

del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, porque se convierte en plural lo que la Constitución trata en singular, pudiendo dictarse resoluciones judiciales contradictorias¹⁹ con grave quebranto del principio de seguridad jurídica, bien entendido que ambos Jueces son ordinarios, al haber declarado el Tribunal Constitucional (STC 47/1983, de 31 de mayo) que la garantía del Juez ordinario requiere, primero, que el órgano judicial haya sido creado previamente por una norma jurídica, segundo, que esté investido de jurisdicción y competencia con anterioridad al hecho motivador de la actuación o proceso judicial de que se trate, por último, que su régimen orgánico y procesal no permita calificarlo de órgano especial o excepcional.

La sentencia de 5 de diciembre de 2017 (TS 3ª, recurso 2/2017) ofrece un buen ejemplo de sentencias contradictorias, pues mientras el Juez de lo penal absolvió porque el contribuyente residía en Portugal, el Juez de lo contencioso confirmó las actas de inspección, precisamente por lo contrario, por residir en España. La citada resolución, tras citar la sentencia 77/1983 del Tribunal Constitucional²⁰, de 3 de octubre, desestima el recurso de revisión, en estos términos: “No es ocioso poner de relieve que la circunstancia de que, finalmente, a través de dos procesos seguidos en jurisdicciones distintas, la penal y la contencioso-administrativa, se haya llegado a soluciones tan dispares como aquellas que aquí hemos conocido, pone de relieve la necesidad de extremar las cautelas para que, tanto en la vía administrativa como en la judicial, se observe la debida diligencia para salvaguardar el principio de prejudicialidad penal, la prioridad de este orden jurisdiccional, la suspensión de los procedimientos o procesos abiertos al efecto a la espera de decisión judicial y el respeto y vinculación a

17 Una cuestión polémica es la validez de las pruebas conseguidas de forma ilícita por un particular, nos referimos en concreto a la *Lista Falciani*, puesta a disposición de las autoridades fiscales españolas al haber sido aprehendida en el registro practicado en el domicilio de Hervé Falciani, llevado a cabo por la Fiscalía de Niza, a raíz de una solicitud de cooperación internacional cursada por las autoridades suizas, que le acusaban de un delito contra el secreto bancario, la cual es admitida por el Tribunal Supremo (STS 2ª, 23.02.2017, recurso 1281/2016) al afirmar: “La Sala entiende que la posibilidad de valoración de una fuente de prueba obtenida por un particular con absoluta desconexión de toda actividad estatal y ajena en su origen a la voluntad de prefabricar pruebas, no necesita ser objeto de un enunciado legal que así lo proclame. Su valoración es perfectamente posible a la vista de la propia literalidad del vigente enunciado del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985 y, sobre todo, en atención a la idea de que, en su origen histórico y en su sistematización jurisprudencial, la regla de exclusión solo adquiere sentido como elemento de prevención frente a los excesos del Estado en la investigación del delito”.

18 La tramitación conjunta de ambas liquidaciones hace que el sistema de recursos sea dispar, pues contra la liquidación vinculada a delito no procede recurso en vía administrativa, habiendo añadido la Ley 34/2015 una disposición adicional a la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la jurisdicción contencioso-administrativa, declarando que no corresponde a dicho orden jurisdiccional el conocimiento de las pretensiones que se deduzcan respecto de las actuaciones

tributarias vinculadas a delito contra la Hacienda Pública, por el contrario, el resto de liquidaciones sigue su trámite normal.

19 Ante sentencias contradictorias, la sentencia 30/1996 del Tribunal Constitucional, de 27 de febrero, optó por anular la del orden penal, debiendo dictarse una nueva sentencia que respete el fallo del Juez de lo contencioso.

20 Unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir para los órganos del Estado.

los hechos declarados probados en dicho proceso. Solo así podrá evitarse la indeseable situación, fuente de injusticia, de que las decisiones judiciales firmes determinen hechos contradictorios, antagónicos e incompatibles entre sí, como que una persona natural resida a un tiempo, a efectos fiscales, en España y en Portugal".

La vulneración del derecho al Juez ordinario predeterminado por la ley, nos sumerge en la problemática de la valoración de la prueba, en concreto, la vinculación de la Inspección a los hechos declarados probados por el Juez de lo penal, cuando se absuelve al contribuyente del delito fiscal y se reinician las actuaciones inspectoras, toda vez que las normas y criterios sobre la prueba en el proceso penal y en el procedimiento de inspección son diferentes²¹, de entrada el Juez de lo contencioso no investiga, se limita a realizar un mero control de legalidad (CE 106.1), mientras la duda del Juez de lo penal, ya sea objetiva o subjetiva –en Derecho penal las cosas son blancas o negras, en Derecho tributario predomina el gris–, conduce a la absolución del acusado.

El artículo 255.2.c de la Norma foral 2/2017 –en similares términos, para Álava y Guipúzcoa– contempla este cambio de orden jurisdiccional, al disponer: "Si en el proceso penal se dictara resolución firme, no apreciándose delito por motivo diferente a la inexistencia de la obligación tributaria, procederá la retroacción de las actuaciones administrativas al momento anterior en el que se dictó la propuesta de liquidación vinculada a delito prevista en el apartado 1 del artículo 251 de esta Norma foral, teniendo en cuenta los hechos que el órgano judicial hubiese considerado probados, procediendo la formalización del acta, que se tramitará de acuerdo con lo establecido en esta Norma foral y su normativa de desarrollo". La exégesis del citado precepto nos lleva a alcanzar las siguientes conclusiones:

21 En realidad, el orden penal es completamente diferente al resto de órdenes jurisdiccionales, por ejemplo, la sentencia 24/1984 del Tribunal Constitucional, de 23 de febrero, indica "que lo que para el orden penal es irrelevante y no destruye la presunción de inocencia, para los Jueces laborales constituye base fáctica suficiente para apreciar causa de incumplimiento justificativa del despido".

1. Si el Juez de lo penal declara la inexistencia de la obligación tributaria, la sentencia debe ejecutarse en sus propios términos, por lo que no procede liquidación alguna por parte de la Inspección.
2. Los hechos no probados no vinculan a la Administración, en consecuencia, la absolución por insuficiencia de pruebas de cargo no impide que la Inspección pueda reanudar sus actuaciones, pudiendo considerar probado lo que el órgano penal descartó sobre la base de las mismas pruebas disponibles, pues en el proceso penal no son admisibles las presunciones legales contra reo, ni la inversión de la carga de la prueba.
3. Los hechos, hayan sido o no probados en sede penal, pueden calificarse de forma diferente por la Inspección, pues no existe vinculación en lo relativo a la calificación.

V. LA AUTOINCRIMINACIÓN DEL CONTRIBUYENTE EN LA LIQUIDACIÓN VINCULADA A DELITO

La sentencia 18/2005 del Tribunal Constitucional, de 1 de febrero, señala que el derecho a no declarar contra sí mismo no se menciona específicamente en el artículo 6 del Convenio Europeo de Derechos Humanos, si bien el derecho a guardar silencio y el privilegio contra la autoincriminación son normas internacionales generalmente reconocidas que descansan en el núcleo de la noción de proceso justo garantizada en el artículo 6.1 del citado convenio. El derecho a no autoincriminarse presupone que las autoridades logren probar su caso sin recurrir a pruebas obtenidas mediante métodos coercitivos o de presión en contra de la voluntad de la persona acusada, pues se considera que proporcionando al acusado protección contra la coacción indebida ejercida por las autoridades, estas inmunidades contribuyen a evitar errores judiciales y asegurar los fines del citado artículo 6, esto es, el derecho a un proceso equitativo.

En relación a la garantía de no autoincriminación el Tribunal Europeo de Derechos Humanos

se ha pronunciado, entre otras, en las sentencias de 17 de diciembre de 1996 (*Saunders c. Reino Unido*²²) y de 19 de septiembre de 2000 (*I.J.L. y otros c. Reino Unido*), donde advierte –en palabras que tomamos de la sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo– que, si de acuerdo con la legislación aplicable la declaración ha sido obtenida bajo medios coactivos, esta información no puede ser alegada como prueba en el posterior juicio de la persona interesada, aunque tales declaraciones se hayan realizado antes de ser acusado.

Con anterioridad a la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de derechos y garantías de los contribuyentes, asumida por todas las Haciendas forales, el obligado tributario siempre se autoincriminaba, ya que el cajetín de las actas de inspección incluía la correspondiente sanción, es decir, en un único procedimiento se inspeccionaba y se sancionaba al contribuyente, por lo que el único caso en que no había autoincriminación era en los expedientes de rectificación, esto es, sin sanciones. Así, pues, podríamos concluir que con la entrada en vigor de la citada Ley 1/1998 se suprime la autoincriminación en el procedimiento inspector, al tramitarse de forma separada dicho procedimiento y el sancionador, sin embargo, no podemos cerrar una cuestión tan compleja de forma tan simple, ya que la prueba del delito fiscal, incluso la prueba de la infracción²³, se obtiene en el procedimiento inspector, lo que nos lleva a plantearnos las siguientes cuestiones:

1. La cuota dolosa y la sanción tienen un ré-

22 En esta sentencia, el Tribunal de Estrasburgo declaró que el Reino Unido había vulnerado el artículo 6.1 del Convenio, porque las pruebas que fundamentaron la condena penal consistieron en declaraciones efectuadas por los propios condenados bajo la admonición de sanciones y penas privativas de libertad en el curso de unas actuaciones administrativas de carácter inquisitivo –la Serious Fraud Office acusó a la empresa Guinness de prácticas abusivas en el mercado de valores–, si bien aclaró que el derecho a guardar silencio y a no autoincriminarse no incluye el uso de datos que puedan obtenerse por medios coactivos, pero que existan con independencia de la voluntad del sospechoso, como documentos obtenidos mediante una orden, la toma de aliento y de sangre o muestras de orina y tejido corporal para análisis de ADN.

23 La firma del acta coincide con el inicio-propuesta del expediente sancionador.

gimen jurídico completamente distinto al resto de liquidaciones, y sin embargo, estos tres grupos de liquidaciones se tramitan, sin ningún tipo de diferenciación, en un único procedimiento inspector, por lo que surgirán necesariamente supuestos de autoincriminación.

2. Es dudoso que subsista el deber de colaborar con la Inspección de los Tributos cuando se incrimina al contribuyente sin ningún tipo de motivación, bien entendido como decíamos que dicho deber se circunscribe al procedimiento inspector, pues ninguna obligación de colaborar hay para obtener la prueba del delito fiscal, ni en el procedimiento sancionador.

Actualmente, el delito contra la Hacienda Pública puede instruirse por diferentes vías²⁴, con resultados bien diferentes, pues cuando se inicia directamente por la Fiscalía o en sede judicial, si sus respectivos titulares aprecian indicios de delito, instruyen al presunto defraudador de sus derechos, sin embargo, si los indicios de delito fiscal se detectan en el procedimiento inspector, el Inspector concluye las actuaciones de comprobación e investigación, sin advertir al sujeto inspeccionado de dicha circunstancia, lo que vulnera los derechos y garantías del artículo 24.2 de la Constitución. Veamos las diversas formas de instrucción:

1. Por el Ministerio Público. Cualquier persona puede poner en conocimiento del Fiscal hechos presuntamente delictivos, señalando el artículo 773.2 de la Ley de enjuiciamiento criminal que “el Ministerio Fiscal podrá hacer comparecer ante sí a cualquier persona en los términos establecidos en la ley para la citación judicial, a fin de recibirle declaración, en la cual se observarán las mismas garantías señaladas en esta ley para la prestada ante el Juez o Tribunal”, en lo que aquí importa, el derecho a no confesarse culpable, pero también el de

24 Prescindimos de la denuncia interpuesta ante la policía, pues en este supuesto la *notitia criminis* se debe poner en conocimiento del Juez.

ser informado de la acusación, el de poder examinar las actuaciones y el de entrevistarse con su abogado reservadamente antes de su declaración (LECr 118).

2. Por el Juez. La querella contra el presunto responsable de un delito fiscal se presenta en el Juzgado, que se tramitará por el procedimiento abreviado, indicando el artículo 775.1 de la Ley de enjuiciamiento criminal: "En la primera comparecencia el Juez informará al investigado, en la forma más comprensible, de los hechos que se le imputan. Previamente, el Secretario judicial le informará de sus derechos, en particular de los enumerados en el apartado 1 del artículo 118".
3. Por el Inspector. Si durante la tramitación del procedimiento inspector se aprecian indicios de delito fiscal, se dicta una liquidación vinculada a delito, sin suspender el procedimiento y sin instruir de sus derechos al sujeto inspeccionado, lo que vulnera como hemos reiterado el derecho fundamental a no declarar contra sí mismo.

Es incuestionable que el contribuyente goza de todos sus derechos fundamentales si el delito fiscal se inicia en sede del Ministerio Público, vía diligencias informativas, o por el Juez de instrucción, vía diligencias previas, debiendo estar asistido de letrado, sin embargo, en el procedimiento inspector se ignoran todos sus derechos fundamentales, los cuales resurgen cuando la Administración tributaria pone los hechos en conocimiento del Fiscal o interpone la pertinente querella, momento en el cual el contribuyente podrá alegar –lo habrá podido hacer con ocasión de la puesta de manifiesto del expediente (LGT 253.1)-, en primer lugar, que la instrucción de derechos es tardía, pues debería haber sido efectuada por el Inspector cuando apreció indicios de delito, en segundo término, que las pruebas obtenidas son nulas por mor del artículo 11.1 de la Ley orgánica 6/1985, por último, que todo está comprobado y liquidado, ya que la Inspección ha asumido las funciones del Juez de instrucción, lo que podría vulnerar el artículo

117.3 de la Constitución, limitándose este último, en la inmensa mayoría de los casos, a confirmar las actuaciones de la Inspección, previa declaración de los imputados, término este último que usamos con propiedad, pues ya nada queda por investigar.

La sentencia 54/2015 del Tribunal Constitucional, de 16 de marzo, analiza el derecho a no autoincriminarse. Veamos los hechos y la posible lesión del citado derecho:

1. La Inspección de los Tributos de Navarra incoó unas actas en conformidad para evitar un proceso penal y otras en disconformidad, que fueron impugnadas ante el Tribunal Económico Administrativo Foral, que desestimó las reclamaciones.
2. La sentencia de 6 de febrero de 2012 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona, desestimó el recurso.
3. La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 15 de marzo de 2013 (1ª, recurso 303/2012), inadmitió en parte y desestimó la apelación, pero declaró que la Inspección había vulnerado el derecho a la inviolabilidad del domicilio de la empresa en cuestión, si bien la conformidad prestada en las actas de inspección para evitar el proceso penal tuvo un efecto sanador de la citada lesión.
4. El Tribunal Constitucional otorgó el amparo y ordenó retrotraer las actuaciones, al considerar que se había vulnerado el derecho a no declarar contra sí mismo, puesto que en la instancia se otorgó valor de confesión –ruptura del nexo causal- a un reconocimiento de hechos que fue realizado en otro expediente, con la finalidad de regularizar la situación en relación a unas liquidaciones y sanciones concretas, sin considerar que las actas recurridas se firmaron en disconformidad precisamente por su conexión con datos obtenidos de las diligencias practicadas con vulneración del artículo 18.2 de la Constitución.

5. Retrotraídas las actuaciones, la sentencia de 24 de julio de 2015 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Pamplona, estimó el recurso, la cual fue confirmada por el Tribunal Superior de Justicia de Navarra (1ª, 25.05.2016, recurso 459/2015), al considerar ambos órganos judiciales que había conexión de antijuridicidad entre la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio y la prueba obtenida para incoar las actas de disconformidad, por lo que anularon las respectivas liquidaciones.

El Tribunal Constitucional no resuelve el problema de la autoincriminación, lo único que afirma es que hay ruptura del nexo causal entre la prueba ilícita y el reconocimiento de los hechos prestado en otro expediente, por lo que vamos a hacer un planteamiento alternativo. Supongamos que la empresa inspeccionada no presta su conformidad a ninguna liquidación, de forma que recurre las liquidaciones no vinculadas a delito y las sanciones, invocando la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio. ¿Cuál hubiera sido el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Navarra? Previsiblemente, anularía todas las liquidaciones, primero, porque las pruebas obtenidas en el registro no han surtido efecto, segundo, no hay nada que rompa el nexo de antijuridicidad, bien entendido que esta ruptura solo aprovecha a la prueba derivada, pues la prueba ilícita es insubsanable. ¿Qué hará el Juez de lo penal? ¿Sobreseerá el expediente a la luz de la sentencia del Juez de lo contencioso? Si el Juez de instrucción también aprecia la lesión del derecho a la inviolabilidad del domicilio anulará la liquidación vinculada a delito, pero no hay que descartar sentencias contradictorias, y todo ello, sin que sepamos cuál de los dos Jueces es el ordinario predeterminado por la ley.

También se autoincrimina el contribuyente requerido bajo coacción, que aporta la documentación solicitada, y posteriormente es imputado por delito fiscal, supuesto que analiza la citada sentencia de 9 de marzo de 2016 de la Audiencia Provincial de Alicante (7ª, recurso 172/2015), en estos términos: "Es contrario a la Constitución que iniciado un procedimiento administrativo de

tipo sancionador contra personas físicas o jurídicas determinadas, se recaben coactivamente a terceros –con la expresa advertencia de recaer consecuencias negativas sobre ellos mismos– elementos que posteriormente, y en un proceso penal que ya sí se dirigirá contra estos terceros fundamente la condena. Han aportado lo requerido coactivamente (documentación, datos, facturas, etc., para una investigación ajena, en la que además no se les ha informado, conforme a la Ley general tributaria de contra quién era y cuál era su alcance) al proceso administrativo no dirigido contra ellos y es esa misma aportación –como se señala– la que fundamenta la sentencia penal condenatoria. La nulidad de actuaciones en ese extremo es total, y la vulneración del artículo 24.1 de la Constitución, además de un proceso con todas las garantías, vulneración de la presunción de inocencia, entre otros han sido conculcados".