

SOBRE LAS MEDIDAS CAUTELARES DE LA LEY GENERAL TRIBUTARIA EN PROCESOS POR DELITO CONTRA LA HACIENDA PÚBLICA

ON THE PREVENTIVE MEASURES OF THE GENERAL TAX LAW
IN CASES INVOLVING CRIMES AGAINST THE TREASURY

SERGIO LUIS DONCEL NÚÑEZ

Licenciado en Derecho. Profesor-tutor de Derecho Financiero
y Tributario en Centro Asociado de la UNED Madrid-Sur

Resumen: La Ley 7/2012 ha efectuado cambios muy sustanciales en el régimen jurídico de las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria en procesos por delito fiscal. El objetivo de este trabajo es estudiar dichos cambios, insertándolos en las especialidades propias de los delitos contra la Hacienda Pública y analizando los problemas que presentan.

Abstract: Law 7/2012 has made very substantial changes to the legal regulations governing the preventative measures that the Tax Administration may adopt in cases dealing with tax crimes. The aim of this article is to study such changes, by inserting these changes within the particular specialties of crimes against the Treasury and to analyze the problems that surround these matters.

Palabras clave: medidas cautelares, delitos contra la Hacienda Pública, prejudicialidad penal, derechos de los contribuyentes, autotutela administrativa.

Key words: preventive measures, crimes against the Treasury, criminal prejudiciality, taxpayer's rights, administrative decision-making.

Recepción original: 29/08/2014

Aceptación original: 30/09/2014

Sumario: I. Introducción. II. Medidas cautelares y proceso penal por delito fiscal. 1. *Introducción a los delitos contra la Hacienda Pública*. 2. *La reforma del artículo 305.5 CP*. 3. *El régimen del apartado 8 del artículo 81 LGT*. III. Críticas a la actual regulación. 1. *Suplantación de funciones judiciales*. 2. *Cuestiones disputadas en las cuantías que se aseguran*. 3. *Prejudicialidad y prevalencia penal*. IV. La disposición adicional decimonovena. V. Conclusiones. Bibliografía.

I. INTRODUCCIÓN

Uno de las aportaciones más significativas de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude ha sido el impulso dado a las medidas cautelares que puede adoptar la Administración tributaria reguladas en el artículo 81 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

De entre los cambios en esta materia¹, sobresale el nuevo apartado 8 del artículo 81 LGT, que habilita a la Administración para adoptar medidas cautelares en procesos por delito fiscal, traigan causa o no de procedimientos de comprobación e investigación, cuando anteriormente esta facultad estaba restringida a la retención de las devoluciones tributarias u otros pagos.

Además, la nueva Disposición Adicional decimonovena de la LGT atribuye competencias de investigación patrimonial a la AEAT en los procesos por delito fiscal y establece que, a efectos de la investigación y aseguramiento del patrimonio que pueda quedar vinculado al pago

¹ Otro *novum* consiste en que, según el apartado 5 del artículo 81 LGT, las medidas cautelares podrán acordarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de indicios racionales de que el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado en otro caso. Ello sin que sea exigible propuesta de liquidación. *Vid.* DONCEL NÚÑEZ, S. L.: «Las medidas cautelares de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: Su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación», *Diario La Ley*, núm. 8309, 2014. También hay que mencionar la modificación operada en el artículo 81 por el Real Decreto-ley 20/2011, de 30 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera para la corrección del déficit público. Por un lado, ahora la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares en relación con cualquier deuda «para cuya recaudación sea competente» (art. 81.1 LGT), no sólo tributarias. Por otro, a fin de transponer la Directiva 2010/24/UE del Consejo se agregó un nuevo apartado segundo al artículo 81 regulando la asistencia mutua.

de las cuantías derivadas del delito, podrán acordarse las medidas cautelares del artículo 81.8.

Hay que dispensar una especial atención a las novedades atinentes a estas cautelas, por cuanto la potenciación de las prerrogativas administrativas va en detrimento de la labor jurisdiccional y, también, porque es donde se ha producido una mayor innovación por parte del legislador.

Estas medidas cautelares, manifestación de la potestad de autotutela administrativa², son calificadas por los planes de control tributario como una actuación principal en la persecución de conductas defraudatorias³. El último plan da fe de ello⁴. Así, la Administración tributaria considera que «la lucha contra el fraude en fase recaudatoria exige intensificar las actuaciones más cualificadas mediante la adopción de medidas cautelares [...]», y establece como prioridades anticipar la imposición de estas medidas para garantizar el cobro de las deudas tributarias resultantes de actuaciones de comprobación y emplearlas, asimismo, en los casos de delito contra la Hacienda Pública.

Sin negar la importancia de la lucha contra el fraude fiscal, especialmente en un contexto de caída de la recaudación y búsqueda de la estabilidad presupuestaria⁵, es necesario afirmar, acto seguido, que el ordenamiento tributario no ha de velar sólo por la eficacia administrativa y estar únicamente subordinado al interés recaudatorio⁶. La

² LUQUE MATEO, M. A.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009, pág. 35.

³ LUQUE MATEO, M. A.: «Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal», en *Revista de Información Fiscal*, núm. 92, 2009, págs. 15-16.

⁴ Resolución de 10 de marzo de 2014, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2013. En el anterior plan se hacía hincapié en que la AEAT «intensificará todas las actuaciones dirigidas al aseguramiento del pago de las deudas tributarias mediante el máximo aprovechamiento de las posibilidades legales del embargo preventivo de bienes y derechos e impulsará la aplicación de medidas de aseguramiento de las responsabilidades derivadas del delito fiscal, llegando incluso a solicitar el ingreso en prisión de quienes incumplan sus obligaciones de pago sin ser insolventes» (Resolución de 8 de marzo de 2013, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria).

⁵ Y siendo muy abultada la cifra de fraude fiscal. GESTHA, en sus *Observaciones al Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, mayo de 2012, pág. 3, estima que el volumen de economía sumergida en España es «el equivalente al 20 o 25% del PIB».

⁶ Como argumenta FALCÓN Y TELLA, R.: «Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial», en *Quincena fiscal*, núm. 3, 1995, págs. 6-7, «la posibilidad de la Administración de eludir el procedimiento más complejo de la tutela judicial [...], sólo se justifica en un Estado de Derecho si existe

regulación introducida por la Ley 7/2012 ha sido duramente criticada en este sentido⁷.

En el presente trabajo se abordarán los cambios que afectan a las medidas cautelares que se pueden adoptar en procesos por delitos contra la Hacienda Pública, insertándolos en el marco de las especialidades que concurren en tales delitos, y se pasará revista a las críticas y objeciones que merecen, teniendo en cuenta los límites de la autotutela administrativa, la posición de los contribuyentes y el protagonismo del juez instructor en el proceso penal.

II. MEDIDAS CAUTELARES Y PROCESO PENAL POR DELITO FISCAL

1. Introducción a los delitos contra la Hacienda Pública

A la hora de abordar las dudas que genera el artículo 81.8 LGT, es bueno trazar una caracterización, aun sumaria, de los delitos contra la Hacienda Pública (Título XIX del CP) a los que se refiere el precepto. En ellos confluyen el Derecho Tributario y el Derecho Penal y, por esta causa, presentan distintas especialidades.

El bien jurídico protegido mediante estos delitos es la propia Hacienda Pública, tanto en su vertiente de gasto como en su vertiente de ingreso, y atienden a una doble finalidad, a saber: «a) generación de una conciencia ciudadana del impuesto y de lealtad al sistema prestacional del Estado de bienestar diseñado por la CE, con la correlativa sanción ante la defraudación de esta expectativa; b) recaudatoria, a través de la posible presión sobre el investigado por la Administración Tributaria podría ejercer un procedimiento penal», segundo objetivo que «supone un torticero aprovechamiento del ordenamiento penal y una exasperación de las capacidades de autotutela de la Administración Pública»⁸.

un adecuado equilibrio entre el interés público, cuya protección se entiende en la tradición europea absolutista que no puede paralizarse recabando asistencias judiciales previas, y las situaciones jurídicas, igualmente respetables, de los contribuyentes y de los acreedores de los mismos que concurren con la Hacienda».

⁷ Baste por ahora destacar la denuncia realizada por los asesores fiscales, poniendo el acento en la indefensión creciente que padecen los contribuyentes ante una normativa preocupada sólo por la recaudación, en AEDAF: *Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes*, junio de 2013.

⁸ RODRÍGUEZ RAMOS, L. *et alii*: *Derecho Penal. Parte Especial III*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1999, págs. 115-116.

No es pacífica, pues, la aceptación de estos delitos, en especial la del tipificado en el artículo 305 CP. Un delito especial (sujeto activo no puede serlo cualquiera, sólo obligados tributarios; sujeto pasivo lo serán los titulares de la Hacienda Pública estatal, autonómica o local) desde antaño rodeado de polémica merced al umbral de los 120.000 euros, la regularización fiscal y el problema –más o menos enderezado– de la prescripción, todo ello fruto de la desconfianza de la Administración tributaria hacia la eficacia de la Justicia⁹.

Este ilícito penal ha de contemplarse como un reflejo más de la autotutela administrativa por varios motivos. De entrada, por el específico bien jurídico que protege, el crédito tributario que ostenta la Hacienda Pública frente al contribuyente¹⁰.

En segundo término, por la presencia de la regularización fiscal (ya convertida, desde la última reforma, en el reverso del delito o pleno retorno a la legalidad) que se concede por cumplimiento espontáneo y que es irrefutable prueba del afán recaudatorio de la Administración, a la par que un escollo para los fines del Derecho Penal –prevención general y especial–, al imponerse a ellos los del Derecho Tributario¹¹.

Interesa mucho la figura de la regularización fiscal: en ella se aprecian fricciones entre Administración tributaria y jurisdicción penal, al igual que, a raíz del nuevo apartado 8 del artículo 81 LGT, se apuesta por una no fácil convivencia entre autoridades –judiciales y administrativas– y fines. Aunque, como pone de relieve cierta doctrina, Derecho Penal y Derecho Tributario comparten el mismo fin, es decir, asegurar la recaudación, pueden colisionar cuando una pretensión se convierte en prioritaria, ya sea la fiscal (incrementar la recaudación y aflorar bases imponibles), ya la penal (castigar la conducta defraudatoria)¹².

⁹ BAJO FERNÁNDEZ, M. y BACIGALUPO SAGGESE, S.: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000, págs. 18-19.

¹⁰ OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E.: «Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas», en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, E. (coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009, págs. 79-82.

¹¹ No encuentra tanta contradicción IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003, pág. 189, que observa que la autodenuncia responde a un doble fundamento, tributario y penal, toda vez que «intenta motivar a los contribuyentes con un atractivo estímulo, que deberá traducirse en un incremento de la recaudación fiscal (fundamento fiscal) y simultánea o indirectamente también en un retorno a la legalidad y en una confirmación de la vigencia de la norma (fundamento penal)».

¹² *Ibidem*, pág. 258.

En tercer lugar, es un delito que, hasta cierto punto, y a causa de la cifra de los 120.000 euros –la línea que separa la infracción tributaria del reproche penal–, está *en manos* de la AEAT: nadie controla que la Administración tributaria persiga estos delitos y cumpla el deber administrativo de pasar el tanto de culpa¹³. Así pues, este 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»¹⁴.

El último aspecto que evidencia que aquí se está ante un ámbito penal invadido por la autotutela es la excepción a la prejudicialidad penal recogida en el apartado 5 del artículo 305 CP, asunto que requiere una indagación *in extenso*.

2. La reforma del artículo 305.5 CP

Por Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, el apartado 5 del artículo 305 CP (hoy apartado 7) quedó redactado como sigue: «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 haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley General Tributaria*, 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 de apremio en los términos establecidos en la citada ley».

Por medio de estas sutiles expresiones, se tanteaba el terreno para configurar una excepción a la prejudicialidad penal, o lo que es lo mismo, que la denuncia por el delito tipificado en el artículo 305 CP no paralizara la liquidación y posterior recaudación por parte de la Administración tributaria. Lo cual debía ir seguido del concurrente desarrollo en la LGT, en concreto una alteración del artículo 180. Es lo que implícitamente está buscando el precepto cuando menciona importes que no haya podido liquidar la Administración tributaria, revelando así que existen importes que sí habría podido liquidar –y exigir por vía de apremio– en el transcurso del proceso.

¹³ GARCÍA AÑOVEROS, J.: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992, pág. 613.

¹⁴ *Ibidem*.

En la situación anterior, obedeciendo a los principios de seguridad jurídica y prevalencia de la jurisdicción penal, se daba una paralización de todo procedimiento –no sólo sancionador– hasta que se pronunciara el juez penal y fijara los hechos que vincularían necesariamente a la Administración¹⁵. Parálisis que no agradaba a una Administración tributaria preocupada por el retraso en el cobro de las deudas tributarias (con una deuda trabada o atascada en los juzgados de unos 5700 millones de euros entre 1999 y 2010) o la conversión en responsabilidad civil de la deuda tributaria (no es un mero cambio en el *nomen iuris*, sino que tiene consecuencias prácticas importantes, por ejemplo, en los procesos concursales, diferente plazo de prescripción para reclamarla...)¹⁶.

El artículo 305.5 CP, por lo tanto, intentaba propiciar un modelo distinto en el que la Administración pudiera liquidar y recaudar pese a la pendencia de un proceso penal por delito fiscal y así solucionar los inconvenientes antedichos, en virtud de la potestad de autotutela administrativa y argumentándose en su defensa que el posible autor de un delito contra la Hacienda Pública no es merecedor de una suspensión automática del cobro de sus deudas¹⁷.

Semejante aspiración venía de lejos, datando al menos de 2008, momento en que un Anteproyecto de reforma del CP, en su Exposición de Motivos, ya marcaba 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 y como parece ser la tendencia general en Derecho comparado»¹⁸.

Ya entonces el Consejo General del Poder Judicial tuvo oportunidad de pronunciarse en términos extraordinariamente críticos sobre el apartado 5 del artículo 305 CP que se proyectaba (el que finalmente se aprobó en 2010). Señala, para empezar, que la idea de que ese apartado 5 habilite a la Administración tributaria para exigir la deuda en el procedimiento administrativo mientras esté abierta la instrucción penal «no es una conclusión que se extraiga claramente del tenor literal del precepto propuesto, ni resulta una opción plausible»¹⁹.

¹⁵ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en *Revista de la Asociación de Abogados del Estado*, núm. 32, 2011, pág. 60.

¹⁶ *Ibidem*, págs. 60-61.

¹⁷ *Ibidem*, pág. 62.

¹⁸ Citado en CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, junio de 2012, pág. 29.

¹⁹ CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, febrero de 2009, págs. 125-126.

Seguidamente, aporta distintas razones que avalan su opinión. La primera es que la responsabilidad civil *ex delicto* no puede ser exigida en un procedimiento de apremio si no ha habido aún condena declarando dicha responsabilidad²⁰.

Por añadidura, declara la imposibilidad de «recurrir al procedimiento de apremio para cobrar la multa si está abierto el procedimiento penal»²¹, otro cambio codiciado por el precepto.

Y, en fin, apela a un viejo temor: «Es evidente que la deuda tributaria que pueda liquidar la Administración Tributaria por su cuenta no puede vincular al órgano judicial, ni siquiera en lo que a la responsabilidad civil derivada de delito se refiere. Esto abre la puerta a una posible duplicidad de deudas por importes distintos decididas por distintos órganos del Estado, en contra de la doctrina constitucional que afirma que unos mismos hechos no pueden existir y dejar de existir a la vez para distintos órganos del Estado sin vulneración del derecho a la tutela judicial efectiva que se deduce de los principios de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (SSTC 62/1984, de 21 de mayo; 158/1985, de 26 de noviembre; y 30/1996, de 22 de febrero). Contradicción inútil, por lo demás, porque, finalmente, debería resolverse a favor de la actuación jurisdiccional frente a la administrativa, tal y como asentó muy tempranamente la STC 77/1983, de 3 de octubre»²².

Un reciente y meritorio trabajo ha intentado arrojar luz sobre estas complejas cuestiones, y pone en entredicho la prejudicialidad penal devolutiva que paraliza el procedimiento administrativo e impide la determinación de la deuda tributaria, que no depende del Derecho Penal²³.

La Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, ha vuelto a insistir en el cambio de modelo, en un intento por conciliar los distintos intereses en juego, con la adición al 305 CP de un apartado 5 enteramente nuevo.

²⁰ *Ibidem*, pág. 126.

²¹ *Ibidem*.

²² *Ibidem*, pág.127.

²³ ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 260. La autora incide en la distinción entre prejudicialidad no devolutiva (el órgano penal conoce de la cuestión a los solos efectos de la represión) y devolutiva (el órgano penal resuelve la cuestión y vincula al órgano que la planteó) para excluir esta segunda del delito fiscal y afirmar, así pues, que la decisión de la jurisdicción penal acerca de la cuota tributaria sólo tiene que ver con la represión del delito y no requiere la paralización del procedimiento administrativo, a pesar de que, a su modo de ver injustificadamente, se aplique la prejudicialidad devolutiva (*ibidem*, págs. 247-260).

Esencialmente, y de modo un tanto confuso, se consagra que la Administración tributaria podrá liquidar, por separado, conceptos y cuantías vinculados al posible delito fiscal y los que no se encuentren a él vinculados (¿?). La liquidación unida, por decirlo así, al posible delito fiscal «seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal».

El corolario de lo antedicho es que el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria y que, en consecuencia, la Administración podrá iniciar las actuaciones dirigidas a tal fin, salvo que el juez, de oficio o a instancia de parte, suspenda esas actuaciones, una vez prestada garantía. De esta forma, opera la Administración sin pronunciamiento judicial: «Tal circunstancia configura un supuesto verdaderamente excepcional en nuestro ordenamiento penal, máxime si se tiene en cuenta que, según doctrina jurisprudencial pacífica, la determinación de la cuota defraudada es una materia reservada al orden jurisdiccional penal, pues se trata de una cuestión prejudicial no devolutiva que, al amparo de lo previsto en el artículo 10.1 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, debe resolver el órgano jurisdiccional penal. Es más, la reciente STS de fecha 13/5/2010 refuta categóricamente la posibilidad de que la Administración tributaria pueda liquidar y, por ende, exigir el pago de la deuda tributaria al socaire de las facultades de autotutela que le confiere la normativa tributaria»²⁴.

Las razones detrás de la reforma son las que se apuntaron más arriba: «Con esta reforma se trata de eliminar situaciones de privilegio y situar al presunto delincuente en la misma posición que cualquier otro deudor tributario, y al tiempo se incrementa la eficacia de la actuación de control de la Administración [...]»²⁵.

La reforma ha sido tachada de legalmente inviable, pues la legislación tributaria en lo que a liquidaciones se refiere (art. 101 LGT) no se ajusta a lo que establece la norma penal²⁶, amén de que se mantiene la barrera representada por el artículo 180.1 LGT.

²⁴ CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica...*, cit., págs. 34-35. Se muestra muy contraria a esta línea argumental ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, op.cit., pág. 430, cuya opinión es que «el Consejo comparte la confusión general de la prejudicialidad tributaria en sede penal (que no es devolutiva, de manera que atribuye competencias al órgano jurisdiccional penal ‘a los solos efectos de la represión’) con la prejudicialidad del art. 10 de la LOPJ, que nadie niega ni pretende cambiar».

²⁵ Exposición de Motivos de la LO 7/2012, de 27 de diciembre.

²⁶ CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica...*, cit., pág. 36.

En efecto, no se ha procedido a modificar dicho precepto, en teoría opuesto al artículo 305.5 CP, si bien al amparo de precisiones interpretativas que luego habrá ocasión de realizar quizá no sean tan incompatibles.

Pese a que lo lógico sería que la LGT –y, con ella, el art. 81.8 – se adaptara a este novedoso modelo de delito fiscal, independientemente de su acierto, la verdad es que ha transitado por un camino distinto: la Ley 7/2012 no fue consecuente con la anunciada voluntad de ir hacia un nuevo modelo; los cambios en el artículo 81 «se basan en la legislación vigente, ignoran el Anteproyecto objeto de este informe y consolidan, por tanto, la imposibilidad legal de una liquidación provisional y cobro de una deuda tributaria establecida por la Administración por conceptos y cantidades vinculadas a un delito pero sometidos a un específico régimen legal de garantías acordadas por el juez penal»²⁷.

3. El régimen del apartado 8 del artículo 81 LGT

Bajo la antigua redacción, cabía que la Administración tributaria procediera a retener el pago de devoluciones y otros pagos que debiera realizar a personas contra las que hubiese presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirigiera un proceso judicial por dicho delito, con notificación al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, y manteniéndose hasta que el último decidiera sobre tales retenciones. La finalidad de esta previsión era «evitar el riesgo de la falta de cobro de la responsabilidad civil derivada del delito»²⁸.

Con la Ley 7/2012, el artículo 81 LGT ha experimentado un salto cuantitativo y cualitativo. La Exposición de Motivos afirma que se trata de «facilitar al Juez el ejercicio de su función jurisdiccional, permitiéndole tomar decisiones en el ámbito de las medidas cautelares sobre la base de un trabajo previo de investigación acompañado de una valoración de los órganos de la Agencia Tributaria de por qué se dan las circunstancias que, a su juicio, determinan la conveniencia de adoptar una medida cautelar», por lo que se procede a la «modificación de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal, considerando su carácter de medidas excepcionales y provisionales que solo pretenden someter de forma lo más inmediata posible a la decisión jurisdiccional

²⁷ *Ibidem*, págs. 37-38.

²⁸ PARRA BENÍTEZ, F.: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre», en *Tribuna Fiscal*, núm. 266, 2013, pág. 70.

el bloqueo de un patrimonio cuya disponibilidad, a resultas del proceso penal, resulta cuestionada en virtud de los hechos acreditados que permiten la adopción de la medida cautelar administrativa, debiendo resaltarse que la posibilidad de adoptar medidas cautelares también se extiende a otros supuestos en los que la investigación judicial no tenga su origen en actuaciones de comprobación e investigación desarrolladas por la Administración Tributaria».

Según aclara el CGPJ, «la comisión de un delito contra la Hacienda Pública produce la transmutación de la primigenia deuda tributaria en la responsabilidad patrimonial derivada del delito», que podrá ser asegurada con los instrumentos previstos a tal efecto en la LE-Crim²⁹. Pero como se teme que estas medidas cautelares sean adoptadas tardíamente, se prevé que la Administración tributaria disponga de sus propias medidas para asegurar la responsabilidad civil, lo que constituye una excepción al tan mentado artículo 180.1 LGT³⁰.

Se distinguen dos supuestos en el apartado 8. Primero, medidas que se pueden emplear cuando en un procedimiento de comprobación e investigación se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito. El segundo supuesto es el de delitos cuya investigación no tenga su origen en los citados procedimientos, caso en el que también pueden adoptarse medidas, pero con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o a la incoación de las correspondientes diligencias penales³¹. En ambos casos, el resultado es un «adelantamiento en vía administrativa de las medidas cautelares judiciales»³².

Asimismo, aumenta el número de sujetos susceptibles de ser afectados y los conceptos que se aseguran: a diferencia de la regulación

²⁹ Informe al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude, mayo de 2012, pág. 10.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ Cree PARRA BENÍTEZ, F.: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares...», *op.cit.*, pág. 71, que el párrafo segundo del artículo 81.8 debe interpretarse como una extensión de su ámbito de aplicación a cualesquiera delitos –aparte de contra la Hacienda Pública – en los que la Administración tributaria tenga algún interés. A juicio del CGPJ: Informe al Anteproyecto de Ley..., cit., pág.13, simplemente ha sido concebido para los supuestos referidos en el artículo 305.4 CP (cuando no haya actuado la Administración tributaria pero interponga querrela el Ministerio Fiscal, el abogado del Estado o el representante procesal de la Administración autonómica, foral o local, o el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que impliquen la iniciación de diligencias penales).

³² PARRA BENÍTEZ, F.: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares...», *op.cit.*, pág. 70.

anterior, que sólo preveía que las medidas afectarían al responsable del delito, ahora éstas «podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal»³³. Por consiguiente, ya no sólo se está garantizando la responsabilidad civil, sino, junto a ella, los gastos del Estado, las costas y la multa.

En cuanto al momento de la adopción, va en función de los dos supuestos regulados: a partir de la presentación de denuncia o querrela ante el Ministerio Fiscal, o bien cuando se hayan incoado las correspondientes diligencias de investigación del Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de diligencias penales cuando se trate de un delito cuya investigación no provenga de un procedimiento de comprobación o inspección³⁴.

Estas medidas no están sujetas al plazo máximo de seis meses fijado, con carácter general, en el apartado 6 del artículo 81. Su duración será la que determine el órgano judicial competente, porque, como reza *in fine* el apartado 8, «se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento».

De la propia Exposición de Motivos de la Ley 7/2012 se desprende que este artículo ha de ponerse en conexión con la Disposición Adicional decimonovena LGT, según la cual los órganos de recaudación, durante la tramitación del proceso por delito contra la Hacienda Pública, podrán investigar el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías mencionadas y, para asegurarlo, adoptar las medidas cautelares del artículo 81.8.

Son numerosas las críticas e impugnaciones que sobre esta regulación pueden recaer. Redacción poco clara, notorias contradicciones, diversas dudas y, ante todo, un importante incremento de los poderes de la Administración tributaria, esta vez afectando a competencias judiciales.

³³ De acuerdo con el CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley...*, cit., pág. 15, que la «mención de los responsables directos y subsidiarios debe ser valorada positivamente, en la medida en que la expresa inclusión de estos responsables contribuirá a reforzar las posibilidades de satisfacción efectiva de las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito».

³⁴ Matiza FALCÓN Y TELLA, R.: *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 2012, pág. 248, que cuando sólo se han incoado diligencias por parte del Ministerio Fiscal «la medida en nuestra opinión no puede adoptarse salvo que inmediatamente se presente denuncia o querrela, pues en otro caso no sería posible ni siquiera ese control judicial posterior».

III. CRÍTICAS A LA ACTUAL REGULACIÓN

1. Suplantación de funciones judiciales

Si hay algo que, *prima facie*, es reprochable de esta norma es que instaura una clara injerencia administrativa en lo que son las competencias judiciales en la instrucción del delito, una fase del proceso penal presidida por el juez de instrucción³⁵.

Por ello, porque la AEAT sólo se fía de sí misma, el apartado 8 atiende a «una suerte de prejuicio frente a los jueces encargados de la jurisdicción penal, otorgando un privilegio a la Administración para que adopte medidas cautelares»³⁶. Prejuicio o desconfianza que es patente en la articulación legal del principal delito contra la Hacienda Pública, el tipificado en el artículo 305 CP, tal y como se dijo antes.

Todos estos mecanismos no sólo son un abuso de la autotutela³⁷; también *la desnaturalizan*. La autotutela administrativa se caracteriza

³⁵ Expresa SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012, págs. 108-109, que «supone una genuina invasión de las competencias judiciales por la Administración. Si la cuestión tributaria ya se ha judicializado al remitirse el tanto de culpa al Ministerio Fiscal, lo lógico es que la medida cautelar se decida por el Juez Instructor que está conociendo del asunto y no por el órgano administrativo, que debería limitarse a llevar a la práctica las decisiones del órgano jurisdiccional». Incomprendiblemente, AEDAF: *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, mayo de 2012, pág. 29, halló la reforma «razonable y correcta, porque la Administración Tributaria puede anticipar la adopción de medidas cautelares también en los casos de delito fiscal, en los que la decisión judicial puede llegar demasiado tarde para alcanzar la finalidad perseguida».

³⁶ MARTÍNEZ LAGO, M. A.: «Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal», ponencia para el XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, septiembre de 2012, disponible en *Cuadernos de política fiscal*, documento online.

³⁷ Ha afirmado FALCÓN Y TELLA, R.: «El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: Especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero», en *Quincena fiscal*, núm. 10, 2012, pág. 14, que «un embargo cuando existe una instrucción penal en curso, para garantizar el mismo crédito cuya defraudación ha motivado la querrela o denuncia, supone un manifiesto abuso. Si la Administración considera que en estos casos es necesaria una medida cautelar, lo que debe hacer es solicitarla a través de la abogacía del Estado. No basta con que la medida cautelar se comunique al Ministerio fiscal y al órgano jurisdiccional a posteriori, a efectos de su conversión en medida judicial o levantamiento [...]. Al juez de instrucción no le corresponde revisar la actuación administrativa, sino que la prejudicialidad penal exige que la Administración se abstenga de

porque se sitúa fuera de la tutela judicial³⁸. De ahí que cuando la Administración recurre a los tribunales no debiera permanecer en una posición tan privilegiada y con facultades excepcionales. En ese ámbito tendría que cesar la autotutela, por cuanto ya pudo ejercerse con anterioridad.

A mi entender, las únicas medidas cautelares admisibles en un proceso penal son las de la LECrim, que son «resoluciones motivadas del órgano jurisdiccional»³⁹, así que mi propuesta es que el apartado 8 del artículo 81 LGT sea suprimido o devuelto a su anterior redacción, menos invasiva.

2. Cuestiones disputadas en las cuantías que se aseguran

Hasta ahora, el antiguo artículo 81.7 LGT preveía el aseguramiento de la eventual responsabilidad civil derivada del delito⁴⁰, fijada «en función del importe de la deuda tributaria defraudada» y quedando suspendido el procedimiento administrativo (art. 180.1 LGT), «con la consiguiente transferencia de competencia al órgano judicial para la determinación de la cuota tributaria»⁴¹.

Más arriba ya se habló de los problemas que lleva aparejada esta transformación de la deuda tributaria en responsabilidad civil. Por lo pronto, es casi ocioso señalar que la obligación tributaria no nace por la comisión de un delito, sino por la realización del hecho imponible configurado en la ley del tributo de que se trate.

La responsabilidad civil declarada en el proceso es el título con el que ejecutará la Administración tributaria el patrimonio del deudor. La doctrina ha sido crítica con este modelo: «Una cosa es la competencia de la jurisdicción penal para determinar la cuota defraudada y otra distinta, que el importe del tributo tenga que hacerse efectivo mediante la técnica de la responsabilidad civil, cuando para ello exis-

actuar y confíe en las decisiones del juez, como confían los ciudadanos y el ordenamientos respecto a delitos mucho más graves».

³⁸ GARCÍA DE ENTERRÍA, E. y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T.-R.: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2011 (15.ª ed.), pág. 534.

³⁹ GIMENO SENDRA, V.: *Derecho Procesal Penal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012, pág. 558.

⁴⁰ Que comprende la restitución, la reparación del daño y la indemnización de perjuicios materiales y morales, según el artículo 110 CP.

⁴¹ GARCÍA PALACIOS, J.: «El nuevo régimen de las medidas cautelares», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004, pág. 699.

ten las competencias y potestades de la Administración para la liquidación del mismo»⁴².

El debate viene de lejos. A partir de la segunda mitad de los años ochenta, algunas decisiones judiciales menores defendieron la tesis de que «la deuda tributaria es anterior en su origen, distinta en su naturaleza e independiente en su sustantividad al hecho criminal [...]»⁴³. Sin embargo, el TS impuso, en distintas sentencias⁴⁴, la desaparición de la deuda tributaria en estos casos y su sustitución por la responsabilidad civil, para cuya determinación únicamente son competentes los tribunales⁴⁵.

Más recientemente, han surgido múltiples y fundados reparos doctrinales a la responsabilidad civil derivada del delito fiscal⁴⁶, lo que ha propiciado la búsqueda de otras soluciones próximas a la tesis enterrada por el TS.

He ahí la razón de que se ansiara un cambio de modelo en el que la deuda tributaria no se convirtiera en responsabilidad civil, para lo que era necesario que la Administración tributaria pudiera liquidar y recaudar sin depender del órgano judicial más que *a posteriori*: el título sería la liquidación, no la responsabilidad civil⁴⁷, solventándose así los aludidos inconvenientes.

Éste es el modelo que, más o menos, aparece hoy en el artículo 305.5 CP, ya estudiado, con una redacción confusa y sin correspondencia en la LGT.

Sea como fuere, las medidas del artículo 81.8 LGT, después de la Ley 7/2012, aseguran todas las cuantías del artículo 126 CP. Haciendo hincapié en la responsabilidad civil, si ya es cuestionable la obtención de un título judicial con la sentencia condenatoria, aún lo es más que «se pueda fijar unilateralmente una medida previa a la condena para asegurar el importe de esa responsabilidad»⁴⁸. Es sumamente inadecuada.

⁴² GARCÍA NOVOA, C.: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en CALVO ORTEGA, Rafael (dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (coord.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004, pág. 375.

⁴³ Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 25 de julio de 1988, citada en ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op. cit.*, pág. 99.

⁴⁴ SSTs de 27 de diciembre de 1990, de 30 de enero de 1991 y de 24 de febrero de 1993.

⁴⁵ ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op. cit.*, págs. 101-104.

⁴⁶ Cfr. *ibidem*, págs. 335-349.

⁴⁷ HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Prejudicialidad penal...», *op. cit.*, pág. 61.

⁴⁸ GARCÍA NOVOA, C.: «Elementos de cuantificación...», *op. cit.*, pág. 376.

cuado que la Administración tributaria desempeñe un doble papel, el de víctima normal de un delito y, al propio tiempo, el de sujeto privilegiado que puede acordar medidas cautelares por su cuenta. Hay que insistir en que la Administración «no es un perjudicado *normal*, y que dispone de todo el aparato coactivo para cobrar una deuda que deriva de la ley y no de la comisión del delito fiscal»⁴⁹.

La medida también podrá recaer sobre la multa pecuniaria que resulte de una eventual condena. Para el CGPJ, si bien pudiera entenderse como algo «excesivo» garantizar el pago de la multa de esta manera, «la inclusión de la multa dentro de las partidas susceptibles de ser garantizadas [...] ha de ser considerada como una medida eficaz para asegurar el pago efectivo de dicha pena, que también forma parte de los recursos de que se nutre el Tesoro Público»⁵⁰.

En el orden práctico, no queda resuelto el interrogante de qué cuantía se garantiza exactamente, dado que la multa por delito de defraudación tributaria, por hablar del tipo básico, varía del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada, y sólo se conocerá su importe definitivo con la sentencia. La opción prudente sería no superar la multa del tanto de la cuota, o bien que se considere la pena de multa que solicite la acusación, con lo que ese límite podría ir variando⁵¹. La otra opción, más audaz, es asegurar el séxtuplo de la cuota defraudada⁵².

Esta segunda opción, naturalmente, no es nada respetuosa con el principio de proporcionalidad que guía la tutela cautelar, por lo que, en mi opinión, debería asegurarse sólo la multa del tanto de la cuota.

3. Prejudicialidad y prevalencia penal

Ya ha habido oportunidad de profundizar en la reforma del artículo 305.5 CP y sus consecuencias. Es preciso determinar, en este punto, si lo que dispone la norma penal es compatible con los artículos 180.1 y 81.8 LGT.

El 180.1 declara que cuando la Administración estime que «la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el

⁴⁹ *Ibidem*.

⁵⁰ *Informe al Anteproyecto de Ley...*, cit., págs. 16-17.

⁵¹ PARRA BENÍTEZ, F.: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares...», *op. cit.*, pág. 73.

⁵² PELÁEZ MARTOS, J. M. y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013, pág. 256.

expediente al Ministerio Fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal».

El que textualmente se establezca que la Administración «se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo» entra en flagrante contradicción con el tenor literal del artículo 305.5 CP, que justamente da entrada a una excepción al principio de prejudicialidad penal⁵³. Una excepción que plantea dudas de constitucionalidad (por la compatibilidad entre procedimiento sancionador y proceso penal) e impedimentos técnicos (en la hipótesis de que la liquidación que dicte la Administración sea distinta de la responsabilidad civil que *a posteriori* fije el juez)⁵⁴.

Lo cierto y seguro es que el apartado 8 del artículo 81 LGT se redactó (y aprobó) antes que el apartado 5 del 305 CP. No sigue el nuevo modelo auspiciado por ese precepto, aunque igualmente comporte una excepción a la prejudicialidad penal.

¿Pero es conforme el 81.8 con el 180.1 LGT? A fin de cuentas, la Administración tributaria puede adoptar medidas cautelares una vez formalizada denuncia o querrela, lo que constituye una continuación del procedimiento de inspección o comprobación –a los efectos de la cautela–, realizándose una actuación administrativa que, en principio, debería estar paralizada por mor del 180.

⁵³ MERINO JARA, I.: «Medidas cautelares», en *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, núm. 1/2013, pág. 48.

⁵⁴ *Ibidem*. HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, J. M.: «Prejudicialidad penal...», *op. cit.*, pág. 61, argumenta que no hay vulneración del principio *non bis in idem* en tanto en cuanto se mantenga el respeto a la prevalencia de la jurisdicción penal, que puede conseguirse «tanto actuando *ex ante* como actuando *ex post*. Tan respetuoso es paralizar las actuaciones administrativas y esperar a lo que diga el juez penal como –así lo entiendo– 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 de forma tal que –cuando exista resolución judicial– los pronunciamientos administrativos se acomoden a lo que resulte del proceso penal si no fueran coincidentes». Sigue vigente lo sentado por la STC 62/1984, de 21 de mayo, Fundamento Jurídico 1, según la cual este principio «conduce, entre otras cosas, a la imposibilidad de que, cuando el ordenamiento permite una dualidad de procedimientos por los mismos hechos, estos hechos existan para un órgano estatal y no existan para otro». En el ámbito tributario, el supuesto de dos procesos con resultados distintos que «más horror provocaba y provoca es, evidentemente, la posibilidad de que se condene por delito fiscal y que la Jurisdicción Contencioso Administrativa concluya declarando la inexistencia de cuota tributaria exigible», asegura ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op.cit.*, pág. 120.

Ello no obstante, y bajo una interpretación que permita salvar estas contradicciones dentro de la propia LGT, es defendible que el principio de no concurrencia de sanciones solamente opera, como su propio nombre indica, en procedimientos sancionadores, por lo que tan sólo quedarían paralizados los de esta naturaleza ante la apertura del proceso penal, de suerte que pudieran continuar los procedimientos de investigación y comprobación (con la adopción de medidas cautelares iniciadas las actuaciones penales), siendo así el 180 aplicable única y exclusivamente al procedimiento sancionador⁵⁵, que está claramente separado del procedimiento de liquidación desde la Ley 1/998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes.

La interpretación referida facilita, ciertamente, una mayor compatibilidad con el artículo 305.5 CP. Ahora bien, es manifiesto el *totum revolutum* y la ceremonia de la confusión a la que se ha entregado el legislador⁵⁶. Hacen falta nuevos cambios que clarifiquen esta situación y proporcionen coherencia a la normativa.

IV. LA DISPOSICIÓN ADICIONAL DECIMONOVENA

Esta disposición, complemento del artículo 81.8 LGT, trae causa del apartado 5 del artículo 305 CP (actual apartado 7) según redacción dada por la Ley Orgánica 5/2010, de 22 de junio, que establecía que para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil derivada de este delito los jueces y tribunales recabarían «el auxilio de los servicios de la Administración»⁵⁷.

⁵⁵ MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «Las medidas cautelares en procesos...», *op. cit.*, págs. 19-20. No es ésta la interpretación seguida en la práctica. ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op. cit.*, pág. 94, expone que «se paraliza el procedimiento de liquidación, que queda suspendido mientras la Autoridad Judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal. La Administración sólo recupera su competencia en el caso de no haberse apreciado la existencia de delito».

⁵⁶ Perjudicando la seguridad jurídica en los términos en que ha sido definida por la STC 46/1990, de 15 de marzo, Fundamento Jurídico 4: «La exigencia del 9.3 relativa al principio de seguridad jurídica implica que el legislador debe perseguir la claridad y no la confusión normativa, debe procurar que acerca de la materia sobre la que se legisle sepan los operadores jurídicos y los ciudadanos a qué atenerse, y debe huir de provocar situaciones objetivamente confusas [...]».

⁵⁷ Así explica su origen el CGPJ: *Informe al Anteproyecto de Ley...*, *cit.*, pág. 19. No hay que desconocer, empero, que lo que en ella se prevé es más que un mero auxilio solicitado por el juez.

Con arreglo a la disposición, la asistencia se da no en la ejecución, sino en la fase de instrucción, en la que la Administración tributaria será competente «para investigar, bajo supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito».

En tal sentido, podrán ejercerse diversas facultades recogidas en la LGT, las de los artículos 93 (obligaciones de información), 94 (deber de informar y colaborar que atañe a las autoridades) y 162 (facultades de la recaudación tributaria); elaborarse informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito (no está claro si sólo las mencionadas en la denuncia o querrela); y acordar medidas cautelares del artículo 81.8.

La finalidad primera es garantizar el cobro de la responsabilidad civil, aunque pueden perseguirse otros fines, como valorar el auténtico patrimonio de los imputados; ofrecer elementos de juicio para decidir si procede o no la sustitución de la pena privativa de libertad por multa; y rastrear conductas susceptibles de castigo por ser constitutivas de insolvencia punible (arts. 257 y 258 CP)⁵⁸.

Así, se ha argüido que el informe que cita la disposición «no puede ser de las meras titularidades formales de los imputados sino un auténtico análisis del patrimonio bajo su control efectivo. Ello puede exigir extender las investigaciones a terceros vinculados no incluidos, en principio, en el proceso»⁵⁹. Por tanto, la Administración ve reforzados sus poderes inquisitivos en los procesos penales⁶⁰.

El juicio que ha de emitirse sobre la Disposición Adicional decimonovena es eminentemente negativo.

Por lo pronto, se menoscaban nuevamente las competencias judiciales. Es el juez instructor el que debe solicitar, si lo cree conveniente, el apoyo de la AEAT, «pero de ninguna manera que sea ésta la que tome la iniciativa, usurpando competencias genuinamente judiciales»⁶¹. La Administración tributaria adquiere la condición de un *invitado a la fuerza* en la instrucción penal, junto con la policía

⁵⁸ PELÁEZ MARTOS, J. M. y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha...*, *op.cit.*, pág. 258.

⁵⁹ *Ibidem*.

⁶⁰ Así lo manifiesta ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op. cit.*, págs. 331-332, para quien la disposición supone recuperar parte de una autotutela perdida con una preocupación estrictamente recaudatoria, «olvidando que poco se ha recaudado por un delito fiscal no propiamente investigado como tal, por mucho que se investigue la situación patrimonial del presunto autor».

⁶¹ SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A.: «Primeras y preocupantes impresiones...», *op. cit.*, pág. 115.

judicial y el Ministerio Fiscal. Lo cual demuestra que no confía en que estos cuerpos u órganos investiguen correctamente o para satisfacción de sus intereses.

Acerca de la iniciativa administrativa, no está claro si el informe se elaborará de oficio, directamente, o bien requerirá orden expresa o autorización judicial. Si se entiende que es el apartado 7 del artículo 305 CP el inspirador de la disposición y que bajo sus palabras ha de ser interpretada, la interpretación correcta sería la segunda, pues el tenor literal del precepto no deja lugar a dudas de que es el juez quien recaba el auxilio, no le resulta impuesto. Pero parece inevitable que se imponga la interpretación *pro fiscum*⁶².

Es de destacar, por otra parte, la falta de coordinación entre el artículo 81.8 y esta Disposición Adicional, dado que ésta habla de confirmación, modificación y levantamiento de las medidas y aquél de conversión o levantamiento⁶³.

Tampoco se comprende bien por qué la disposición cita las medidas del artículo 81.8 LGT. ¿Es reiterativo? En verdad, no, porque las cautelas que adopte la Administración tributaria sobre la base de ese precepto están pensadas para el mismo inicio del proceso, en tanto que, con la disposición en la mano, se extienden estas facultades más allá de su inicio, en la medida en que la investigación patrimonial se prolongue.

V. CONCLUSIONES

La evolución de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria ha estado caracterizada por un progresivo reforzamiento de las prerrogativas administrativas, que han alcanzado su auge con la Ley 7/2012. La buena salud de que goza la autotutela administrativa es producto de la necesidad de recaudar más en el marco de una severa crisis económica y de unos perentorios objetivos de estabilidad presupuestaria.

⁶² Exceso que no es objetable para PELÁEZ MARTOS, J. M. y SANTOLAYA BLAY, M.: *Comentarios a la lucha...*, *op. cit.*, pág. 258, desde la consideración de que «es evidente que la autorizada voz del juez del proceso proyecta su luz sobre todo el precepto».

⁶³ PARRA BENÍTEZ, F.: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares...», *op. cit.*, pág. 76.

El apartado 8 del artículo 81 LGT es sumamente problemático: invade competencias judiciales⁶⁴ y está a medio camino entre el modelo de prejudicialidad devolutiva en el delito fiscal (asegura la responsabilidad civil) y el modelo representado por el nuevo apartado 5 del artículo 305 CP (excepción a la prejudicialidad penal).

Por lo que se refiere a estos dos modelos en liza, lo ideal sería que el legislador eligiera uno con todas sus consecuencias, bien la prejudicialidad penal respecto de la cuota tributaria, bien el paralelismo procedimental pleno, independizando la cuota del proceso penal⁶⁵. Es rechazable, por ende, la redacción deficiente del artículo 305.5 CP.

Por último, la Disposición Adicional decimonovena se entromete en competencias judiciales, aunque podría atemperarse mediante una interpretación que sostenga que es el juez de instrucción el que ha de tomar la iniciativa.

No es probable que la ya anunciada reforma del sistema tributario vaya a incidir en esta regulación, que supone un abuso de la autotutela, a fin de retornar a la redacción precedente, mucho más sensata. Por ello, habrá que esperar a la aprobación del Código del Contribuyente Europeo promovido por la Comisión Europea, que tal vez ponga coto a los excesos del legislador tributario español. Es preciso un retorno a los límites propios del Estado de Derecho, en el que no se debe maltratar a los que obtienen la riqueza que gravan los tributos, ni siquiera como consecuencia de necesidades recaudatorias.

BIBLIOGRAFÍA

AEDAF: *Informe sobre el Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, mayo de 2012.

— *Malos tiempos para la seguridad jurídica de los contribuyentes*, junio de 2013.

⁶⁴ Un nuevo hito en lo que se ha dado en llamar administrativización de los procesos judiciales. *Vid.* BANACLOCHE PALAO, J.: «El proyecto de nueva oficina judicial: ¿Hacia un nuevo proceso administrativizado?», en *Diario La Ley*, núm. 7251, 2009.

⁶⁵ ESPEJO POYATO, I.: *Administración tributaria y jurisdicción penal...*, *op. cit.*, págs. 414-415. En cualquier caso, hay que tender a una visión integrada que equilibre los intereses financieros y recaudatorios, de un lado, y la preocupación penal por las garantías y la dogmática, de otro, una armonización defendida por IGLESIAS RÍO, M. A.: *La regularización fiscal...*, *op. cit.*, págs. 27-28.

- BAJO FERNÁNDEZ, Miguel y BACIGALUPO SAGGESE, Silvina: *Delitos contra la Hacienda Pública*, Editorial Centro de Estudios Ramón Areces, Madrid, 2000.
- BANACLOCHE PALAO, Julio: «El proyecto de nueva oficina judicial: ¿Hacia un nuevo proceso administrativizado?», en *Diario La Ley*, núm. 7251, 2009.
- CONSEJO GENERAL DEL PODER JUDICIAL: *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, febrero de 2009.
- *Informe al Anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones de prevención y lucha contra el fraude*, mayo de 2012.
- *Informe al Anteproyecto de Ley Orgánica por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal*, junio de 2012.
- DONCEL NÚÑEZ, Sergio Luis: «Las medidas cautelares de la Ley General Tributaria tras la Ley 7/2012: Su adopción sin necesidad de propuesta de liquidación», *Diario La Ley*, núm. 8309, 2014.
- ESPEJO POYATO, Isabel: *Administración tributaria y jurisdicción penal en el delito fiscal*, Marcial Pons, Madrid, 2013.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón: «Editorial. Las medidas cautelares: autotutela administrativa 'versus' intervención judicial», en *Quincena fiscal*, núm. 3, 1995.
- «El Anteproyecto de Ley de intensificación de la lucha contra el fraude: Especial referencia a la obligación de informar sobre los bienes y derechos situados en el extranjero», en *Quincena fiscal*, núm. 10, 2012.
- *Derecho Financiero y Tributario (Parte General)*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 2012.
- GARCÍA AÑOVEROS, Jaime: «Los poderes de comprobación, la actividad de liquidación y la discrecionalidad de la Administración Financiera», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 76, 1992.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Tomás-Ramón: *Curso de Derecho Administrativo*, Vol. I, Aranzadi, Cizur Menor, 2011 (15.^a ed.).

- GARCÍA NOVOA, César: «Elementos de cuantificación de la obligación tributaria», en CALVO ORTEGA, Rafael (dir.) y TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel (coord.): *La nueva Ley General Tributaria*, Civitas, Madrid, 2004.
- GARCÍA PALACIOS, Jacobo: «El nuevo régimen de las medidas cautelares», en MARTÍNEZ LAFUENTE, A. (dir.): *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2004.
- GESTHA: *Observaciones al Anteproyecto de ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude*, mayo de 2012.
- GIMENO SENDRA, Vicente: *Derecho Procesal Penal*, Aranzadi, Cizur Menor, 2012.
- HERRERO DE EGAÑA Y ESPINOSA DE LOS MONTEROS, Juan Manuel: «Prejudicialidad penal y delito fiscal», en *Revista de la Asociación de Abogados del Estado*, núm. 32, 2011.
- IGLESIAS RÍO, Miguel Ángel: *La regularización fiscal en el delito de defraudación tributaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2003.
- LUQUE MATEO, Miguel Ángel.: *Las medidas cautelares tributarias*, Atelier, Barcelona, 2009.
- «Las medidas cautelares para luchar contra el fraude fiscal», en *Revista de Información Fiscal*, núm. 92, 2009.
- MARTÍNEZ LAGO, Miguel Ángel: «Regularización tributaria en tiempos de crisis y nuevas medidas para la prevención del fraude fiscal», ponencia para el XXVII Seminario Gallego de Estudios Tributarios, septiembre de 2012, disponible en *Cuadernos de política fiscal*, documento online.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Yolanda: «Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias», en *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, núm. 2/2013.
- MERINO JARA, Isaac: «Medidas cautelares», en *Crónica Tributaria: Boletín de actualidad*, núm. 1/2013.
- OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio: «Los objetos de protección en los delitos contra las Haciendas Públicas», en OCTAVIO DE TOLEDO Y UBIETO, Emilio (coord.): *Delitos e infracciones contra la Hacienda Pública*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2009.

- PARRA BENÍTEZ, Francisco: «Breves reflexiones sobre las medidas cautelares tributarias en los procesos penales tras la reforma operada en el artículo 81.8 de la LGT por la ley 7/2012, de 29 de octubre», en *Tribuna Fiscal*, núm. 266, 2013.
- PELÁEZ MARTOS, José María y SANTOLAYA BLAY, Manuel: *Comentarios a la lucha contra el fraude fiscal y el régimen sancionador de la Ley 7/2012*, CISS, Valencia, 2013.
- RODRÍGUEZ RAMOS, Luis; SÁNCHEZ TOMÁS, José Miguel; COBOS GÓMEZ DE LINARES, Miguel Ángel: *Derecho Penal. Parte Especial III*, Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho UCM, Madrid, 1999.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, José Andrés: «Primeras y preocupantes impresiones sobre el anteproyecto de Ley de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria para la lucha contra el fraude», en *Quincena fiscal*, núm. 11, 2012.