



Universidad de Jaén

Facultad de Ciencias Sociales
y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

APROXIMACIÓN AL ESTUDIO DEL DELITO FISCAL

Alumno: Alberto Huerta Ruiz

Julio, 2019

RESUMEN

Con nuestro trabajo realizamos una aproximación al delito fiscal, pero desde la perspectiva del Derecho tributario. Por lo que resulta esencial diferenciar el ilícito penal de la infracción administrativa, puesto que pueden partir de la misma conducta. Lo inicial, por tanto, será la caracterización y detección de la conducta infractora, la investigación de la misma por parte de la Administración y --ante una apreciación adecuada de los hechos-- la decisión de la aplicación de la legislación penal o la normativa administrativa. Si, de este proceso decantador, resultase el hallazgo de un posible delito, deberemos seguir el proceso correspondiente. Con lo que es fundamental delimitar con precisión la autoría de los hechos, definir a los infractores que devienen en partes del proceso. Las circunstancias que puedan delimitar la responsabilidad penal en este ámbito, las modalidades de sanción o los efectos del sobreseimiento; así como el tratamiento penal dado a la conducta tipo por nuestra legislación, serán aspectos fundamentales a tratar. Por último, aludir a una de las consecuencias del sobreseimiento, la remisión a sede administrativa del proceso con la hipotética definición de la conducta enjuiciada como infractora en este orden.

ABSTRACT

We want to perform with this Final degree work a theoretical approximation to fiscal crimes from Tax Law perspective. Therefore, it is essential to distinguish criminal offences from administrative infringements, due to they can be performed doing the same misconduct. So, we start with misconduct's detection, its investigation by the Administration and criminal or administrative law's application. If it consists in a criminal offence, we will follow required process. Furthermore, it is fundamental to define crime perpetrators, as well as different circumstances which can occurred, sanction modalities, dismissal effects, etcetera; as well as criminal treatment which criminal offence has in our regulation. Finally, we have to mention a dismissal effects consequence: administrative office referral.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN.....	4
2. DETECCIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO.....	5
3. SUSPENSIÓN DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS E INICIO DE LA INSTRUCCIÓN PENAL.....	16
4. DELIMITACIÓN DE LOS TIPOS PENALES ASOCIADOS A LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS.....	32
5. EFECTOS DEL SOBRESEIMIENTO.....	38
6. FIJACIÓN DE SANCIONES PENALES O ADMINISTRATIVAS.....	41
7. CONCLUSIONES.....	46
8. BIBLIOGRAFÍA.....	48

ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

AEAT	Agencia Estatal de la Administración Tributaria
Art.	Artículo
<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado</i>
C. A.	Comunidad Autónoma
CP	Código Penal
Dir.	Director
ed.	Edición
EDERSA	Editoriales de Derecho Reunidas, S.A.
Etc.	Etcétera
Fedea	Fundación Española de Economía Aplicada
LEC	Ley de Enjuiciamiento Civil
LECr	Ley de Enjuiciamiento Criminal
LGT	Ley General Tributaria
Nº, núm.	Número
<i>Op. cit.</i>	<i>Opere citato</i>
p., pp.	Página, páginas
PIB	Producto Interior Bruto
pp.	Páginas
ss.	siguientes
<i>Vd.</i>	Véase

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho Penal va a tener, como función principal, la prevención general y especial en lo que a evitar la comisión de delitos se refiere. A pesar de esta idea que acabamos de enunciar, podemos observar día a día, como la realización de conductas criminales en todos los ámbitos se sucede, lesionando bienes jurídicos de diversa índole que conforman el núcleo del correcto funcionamiento de la sociedad, ya que obviamente, la finalidad del Derecho Penal es preventiva, tal y como hemos podido establecer previamente. Sin embargo, observamos como las conductas cada vez suponen lesiones de mayor trascendencia a los bienes jurídicos más importantes, convirtiéndose en casos mediáticos que ocupan cada día los titulares en los medios de comunicación informativos más importantes y de mayor difusión.

En relación con el delito fiscal, podemos ver que lo expuesto se cumple rigurosamente, debido a la realización de manera frecuente de conductas que van a atentar contra el sujeto pasivo de este delito, la Hacienda Pública, causándole daños cada vez de mayor entidad, puesto que las cuantías que se defraudan a esta Administración son cada vez de mayor relevancia, debido a que hablamos de cantidades desorbitadas de dinero. Como contraposición, nos encontramos con un escaso conocimiento de la sociedad en lo relativo a dicho delito a pesar del carácter mediático que están empezando a adquirir estas conductas, ya que además será frecuente observar como los autores de estos delitos son frecuentemente personajes públicos de todos los ámbitos.

A través de este Trabajo de Fin de Grado perseguiré el tratamiento del delito fiscal en su ámbito penal además del puramente tributario, debido a la gran relación que este delito tiene con esta rama del Derecho. Por tanto, mi objetivo, será tal y como hemos previsto, su exposición teórica, con la finalidad de que aquel que se muestre interesado en lo relativo a este tema actual y de notoria importancia, pueda aumentar sus conocimientos en lo que a dicha materia se refiere ya que, y siempre desde mi opinión, nos encontramos con un asunto que debe ser de mínimo conocimiento de toda la sociedad.

2. LA DETECCIÓN DEL ILÍCITO TRIBUTARIO

Será, por lo general, en el curso de un procedimiento inspector donde surjan las dudas sobre la legitimidad o conformidad a derecho de determinadas prácticas del contribuyente. La regularización de la situación fiscal, con la correspondiente liquidación definitiva, no va a ser la única consecuencia del procedimiento. Paralelamente, tras detectarse la necesaria infracción, se inicia el procedimiento sancionador. El ilícito, a veces con trascendencia penal, se detecta en ese entorno.

El presupuesto de base será el inicio de una actuación administrativa que detecta una práctica infractora, un comportamiento del obligado tributario contrario a la ley que impone el número y el carácter de sus obligaciones.

En primer lugar, por tanto, nos encontramos con un procedimiento tributario inicial – la comprobación tributaria, uno de los procedimientos de inspección--. El procedimiento se inicia por discrepancias entre la información de la que dispone la Agencia Tributaria y la suministrada por el contribuyente, o por cualquier otra irregularidad detectada, o sugerida por terceros a través de la denuncia tributaria. Si se comprueba la violación de la norma, se inicia un procedimiento sancionador encaminado a detectar y calificar la infracción

El procedimiento inspector – puramente administrativo—sería necesario antes de poder determinar si por un lado nos encontramos ante una infracción --que será objeto de procedimiento sancionador--, o bien ante la detección de un delito contra la Hacienda Pública—y, por tanto, se inicie la instrucción un proceso penal, con paralización del procedimiento sancionador hasta la calificación de la conducta del contribuyente--.

Esa labor indagadora de la legalidad de las conductas o la comisión de infracciones, se lleva a cabo a través de la inspección tributaria, cuyas funciones enumera nuestra LGT en su artículo 141. Tal y como establece el artículo, se investigarán los supuestos de hecho, la veracidad o exactitud de las declaraciones, la comprobación de derechos y valores, el cumplimiento de los deberes formales, etc. Pudiendo, las conductas investigadas, constituir bien una infracción de carácter administrativo, bien un posible delito, que acarrearía la aplicación de una consecuencia jurídica (imposición de pena o multa). Extremos, estos últimos, que no decide la inspección – ni en el procedimiento inspector—

sino otra autoridad administrativa o judicial, como resultado de sus respectivos procedimientos. Lo que se va a perseguir es el cumplimiento del art. 31.1 de la Constitución española¹, lo que tendrá como consecuencia que se perseguirá el uso preciso de nuestro sistema tributario

Afianzar la ejecución de las responsabilidades fiscales va a suponer una de las competencias de la Agencia Tributaria, responsable de la aplicación de los tributos, y que legalmente se exigirán a distintos agentes, los obligados tributarios de distinto orden. Y lo hará, a través de distintos procedimientos²:

- 1) Informar y asistir al contribuyente, y a otros obligados, con la finalidad de disminuir los importes colaterales como consecuencia de la ejecución de las responsabilidades de carácter tributario.
- 2) Descubrimiento y regularización de las infracciones tributarias por medio de intervenciones de comprobación y control.

La regulación más minuciosa de estos procesos la encontramos en el RD 1065/2007, de 27 de julio, así como una regulación más general contenida en la Ley General Tributaria. Esta intervención administrativa se realizará en distintos tipos de tributos, a través de diferentes agentes, en función de quien tenga la competencia en materia de su aplicación³:

- a) Impuestos de carácter estatal: Se producirán principalmente en el seno de la AEAT, si no que también se producirán en la Dirección General del Catastro.
- b) Impuestos de carácter autonómico: Dentro de estos impuestos, distinguiremos dos tipos:
 - De Régimen Común: En el entorno de su autogestión financiera, las C. A. llevarán a cabo inspecciones tributarias sobre aquellos tributos que sean

¹ “ Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio ”.

² Fitor Miró, Juan Carlos (2018) *Delito Fiscal. Un Análisis Criminológico.*, Tirant lo Blanch, 1ª ed., Valencia, pp. 37.

³ *Vd. el Título III de la Ley 58/2003, General Tributaria, arts. 83 y ss. comentado, en su orientación más práctica por Arnáiz Arnáiz. T. (Dir.) (2017) Practicum Procedimientos Tributarios.*, Thomson Reuters, 3ª ed., Valladolid, pp. 10 y ss.

de creación propia, y además sobre aquellos que hayan sido cedidos por el Estado. En este caso, se producirán grandes similitudes entre la manera de llevar a cabo el procedimiento con el llevado a cabo a nivel estatal, con la única diferencia de que las C. A. tendrán atribuidas competencias para establecer los órganos a los que atribuirán las funciones relacionadas con el procedimiento, pudiendo éstos llevar a cabo actuaciones conjuntas con la AEAT. En nuestro caso concreto, quien tendrá atribuida las competencias de Andalucía, será la Agencia Tributaria de Andalucía⁴.

- De carácter foral: Las Comunidades Autónomas de Navarra y del País Vasco mantienen un régimen tributario propio debido a una serie de Convenios Económicos realizados entre el Estado y las dos Comunidades Autónomas mencionadas.

Como consecuencia, corresponderán al País Vasco y Navarra todo lo relacionado con el sistema tributario dentro del ámbito de su Comunidad Autónoma, exceptuando algunos derechos denominados de importación y lo relativo a ciertos impuestos como el IVA. En relación a éstos últimos las competencias recaerán sobre la Delegación Especial que la Administración Tributaria tiene en estas dos Comunidades, así como por los correspondientes órganos con competencia a nivel, siendo la creación de aquéllas consecuencia del carácter tributario excepcional que, de manera tradicional, siempre han tenido ambas Comunidades.

- c) De carácter local: La principal forma de nutrirse de las administraciones de carácter local se debe a los denominados impuestos obligatorios y voluntarios, siendo un ejemplo de los primeros el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y uno de los segundos el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Se utilizará el mismo procedimiento que los órganos que llevan a cabo la misma labor tributaria a nivel estatal, teniendo competencia para determinar los órganos a los que atribuye las competencias inspectoras.

⁴ Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales. (BOJA núm. 255 de 31/12/2007).

Será importante destacar que acerca del Impuesto sobre Bienes Inmuebles estarán atribuidas a la Dirección General del Catastro.

Una vez determinada dicha competencia y tras haber separado los distintos niveles con competencia tributaria para llevar a cabo el procedimiento inspector, trataremos a continuación cada una de las fases que debe atravesar este procedimiento⁵:

1. En lo relativo a las **actuaciones previas al procedimiento**, será complicado determinar si se incluye a un contribuyente en un Plan de Inspección, necesitando de la aprobación cada año de un Plan de Control Tributario, elaborado por la Administración anualmente con carácter reservado, sin llegar a imposibilitar que se difundan los criterios que lo anuncien⁶.

Su inclusión (la de los contribuyentes dentro del Plan de Inspección) se realizará con la finalidad de que las actividades dirigidas principalmente a la comprobación acerca de la situación de estos se puedan producir, además de con la intención de obtener información sobre éstos, que serán muy útiles para poder determinar si se abren o no actuaciones en relación a los contribuyentes. Ambas finalidades se verán reflejadas, que acaban siendo actuaciones que forman parte de este proceso previo por parte de la Administración, dentro del ya nombrado Plan de Inspección. Las actividades de comprobación podrán tener un carácter genérico o fragmentario, debiendo concretar además el inspector jefe su alcance y extensión, de la manera en que el artículo 148 de nuestra Ley General Tributaria determina, y pudiendo modificarse con posterioridad a la orden de carga en plan, ya sea por iniciativa propia o a solicitud del órgano actuante. El carácter parcial de las actuaciones de comprobación vendrá determinado en el mismo artículo previamente mencionado⁷.

⁵ Arnáiz Arnáiz, *Practicum... op. cit.* pp. 30 y ss.

⁶ Art. 116 de la Ley General Tributaria.

⁷ “Tendrán carácter parcial cuando no afecten a la totalidad de los elementos de la obligación tributaria en el período objeto de la comprobación y en todos aquellos supuestos que se señalen reglamentariamente”.

2. Acerca del **comienzo del procedimiento tributario denominado de inspección**, se encuentra regulado en el art. 145 de la Ley General Tributaria⁸. Dicho inicio se notifica al contribuyente y se le insta a acudir a las oficinas de inspección en un día y hora determinados, dándose un plazo mínimo de 10 días entre el aviso del comienzo del procedimiento y el día en que debe personarse. El procedimiento, en caso de tener carácter parcial, podrá tener carácter general cuando así lo solicite el obligado tributario⁹.

3. La **tramitación del procedimiento de inspección** aparece regulada en el artículo 180.2 del RGAT¹⁰. En este momento del procedimiento, las actuaciones se van a dirigir a examinar, tras llevar a cabo las primeras tareas previas al procedimiento inspector, todos los documentos que aporte el contribuyente, para compararlos con las actuaciones previas ya comentadas con el fin de determinar si existe o no una situación tributaria estable por parte del contribuyente.

De esta manera, se analizarán los movimientos tributarios del inspeccionado, pudiendo requerir todo lo relativo a los mismo por parte de la Administración con finalidad puramente inspectora¹¹, así como además se podrá requerir a terceros con la finalidad de constatar información acerca del inspeccionado¹².

La Ley General Tributaria prevé, en sus artículos 105-108, todo lo relacionado con las **pruebas** recogidas por la AEAT, que será quien debe llevar la carga de la prueba, en virtud de lo establecido por el principio de presunción de inocencia¹³. El artículo 106 en su apartado primero dispone que: *“en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de*

⁸ Recordemos que, según el precepto aludido, *“tendrá por objeto comprobar e investigar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias y en el mismo se procederá, en su caso, a la regularización de la situación tributaria del obligado mediante la práctica de una o varias liquidaciones”*.

⁹ Art. 149 de la Ley General Tributaria.

¹⁰ *“La dirección de las actuaciones inspectoras corresponde a los órganos de inspección. Los funcionarios que tramiten el procedimiento decidirán el lugar, día y hora en que dichas actuaciones deban realizar”*.

¹¹ Art. 93 de la Ley General Tributaria.

¹² *Ibidem*.

¹³ Arnáiz Arnáiz, *Practicum... op. cit.* p. 56.

prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”. Esta Ley dispone en su artículo 299 que: “ 1. Los medios de prueba de que se podrá hacer uso en juicio son: 1º Interrogatorio de las partes; 2º Documentos públicos; 3º Documentos privados; 4º Dictamen de peritos; 5º Reconocimiento judicial; 6º Interrogatorio de testigos (...)”.

Por último, en cuanto a la tramitación del procedimiento, destacaremos lo recogido en el art. 146 de la Ley General Tributaria, acerca de las medidas cautelares en el procedimiento de inspección. La finalidad principal de las mismas en el procedimiento será proteger las pruebas recogidas por la Administración durante todo el proceso inspector. En el apartado primero del artículo citado, se señala que: “*las medidas podrán consistir, en su caso, en el precinto, depósito o incautación de las mercancías o productos sometidos a gravamen, así como de libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puedan contener la información de que se trate*”.

En lo relativo al plazo del procedimiento, éste deberá concluir en el plazo de 18 meses, con carácter general, o en un plazo de 27 meses, cuando concurren una serie de circunstancias en cualquiera de las obligaciones tributarias o periodos objeto de comprobación¹⁴.

Destacaremos por último que el documento más utilizado por la Administración para llevar a cabo la instrucción del procedimiento inspector serán las diligencias. Reguladas principalmente en el art. 107 de la Ley General Tributaria, este documento tendrá carácter publico y “*hacen prueba de los hechos que motiven su formalización, salvo que acredite lo contrario*”, tal y como queda recogido en el citado artículo. Se emitirán por duplicado, para poder entregar un ejemplar al compareciente, siendo éstos firmados por el funcionario y, en su caso, por el compareciente¹⁵.

4. De manera previa a la **terminación del procedimiento**, se abrirá un período de trámite de audiencia de un tiempo no inferior de 10 días y nunca superior a 15

¹⁴ Art. 150 de la Ley General Tributaria.

¹⁵ Arnáiz Arnáiz, *Practicum...*, op. cit. p. 68.

días (con posibilidad de ser ampliado) en el que el inspeccionado tendrá acceso al expediente instructor y el derecho a ser oído durante dicho plazo, debiendo ser comunicado la apertura de este trámite por parte de la Administración, manifestado a su vez y de esta manera, que el proceso de instrucción dentro del procedimiento inspector ha concluido¹⁶.

Una vez que se llevan a cabo las alegaciones que el contribuyente considere oportunas, o si bien se opta por no manifestar nada o por un acta de acuerdo entre la Administración y el inspeccionado, la AEAT utiliza un documento público para recoger los hechos resultado del procedimiento inspector, y que se denomina el acta de inspección, donde por parte de la Administración se propone una regularización en relación al contribuyente, o bien declarando correcta la misma¹⁷, suponiendo una primera calificación jurídica dentro del procedimiento inspector dentro de la delimitación o bien de un posible procedimiento sancionador, o bien de un procedimiento de carácter penal. Sin embargo, se tratan estas actas de inspección únicamente de propuestas, no de liquidaciones tributarias, por lo que no serán impugnables¹⁸. Podrán ser:

- a) Actas de acuerdo: Se regulan a través del encuentran reguladas en el art. 155 de la Ley General Tributaria, que dispone que la AEAT tendrá facultad para, con carácter precedente a que se liquide la deuda tributaria, para poder precisar la aplicación de las mismas, así como estimar aquellos hechos a través de un convenio o acuerdo con el obligado en los términos en los que el propio artículo establece. Los supuestos en los que dichas actas podrán utilizarse, así como el contenido de las mismas, vendrán determinados por el artículo 186 del RD 1065/2007, de 27 de julio.

- b) Actas de conformidad: se formalizan tras, como su propio nombre indica, la conformidad por parte del obligado tributario o el representante del mismo. Esta acta entenderá presumidos como válidos todos los hechos

¹⁶ Art. 96 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

¹⁷ Arnáiz Arnáiz, *Practicum...*, op. cit. p. 73.

¹⁸ *Ibidem*.

presumidos en esta acta, pudiendo únicamente rectificarse si se demuestra que se ha incurrido en un error de hecho mediante la prueba correspondiente. En las mismas, se producirá la adhesión a la propuesta de inspección que va a llevarse a cabo, pudiendo optar el perjudicado a una reducción del 30% de la posible sanción que derive de la inspección.

- c) Actas de disconformidad: será de este tipo cuando se rehúse a suscribir la propuesta de inspección, no esté conforme con lo que se establece dentro de la misma, o no acuda a la firma de la propuesta, debiendo notificarse el acta con posterioridad. Determinará con exactitud por qué tendrá disconformidad el acta, así como los motivos por los que se produce la ya mencionada disconformidad.

La comprobación finalizará con la liquidación. La misma supone la forma habitual en que el procedimiento habitual, y es el acto resolutorio por el que se realizan las operaciones para establecer la cuantía exacta, tanto si existe finalmente la deuda tributaria como si no. Si finalmente se produce tal circunstancia, se determinará el importe exacto de la misma. Las mismas podrán ser definitivas o provisionales, de la manera en que aparece establecido en el artículo 190 del RD 1065/2007¹⁹. La diferencia entre una y otra va a ser la rectificación, ya que las definitivas no podrán revisarse en un procedimiento de aplicación de tributos que se lleve a cabo a continuación. El artículo citado previamente establece que tendrán carácter de definitivas tanto aquellas que se practiquen en el propio proceso de inspección, tras llevar a cabo la AEAT las previas actuaciones de comprobación e investigación en relación a los elementos de las obligaciones tributarias investigadas, a excepción de lo que la Ley General Tributaria determina en su artículo, y aquellas a las que la legislación conceda tal naturaleza.

Por otro lado, las liquidaciones de carácter temporal o provisional sí que podrán ser corregidas, con las correspondientes restricciones legales. De la misma manera que en el

¹⁹ *''Las liquidaciones derivadas de un procedimiento de inspección tendrán carácter definitivo o provisional de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y en este artículo. Las liquidaciones derivadas de las actuaciones de comprobación e investigación de alcance parcial tendrán siempre el carácter de provisionales''.*

caso de las liquidaciones definitivas, el artículo 190 RD 1065/2007 establece que las liquidaciones provisionales serán aquellas en las que no se ha comprobado e investigado la totalidad de los fundamentos de la obligación tributaria, debido a su consideración de actuaciones inspectoras de alcance parcial, pudiendo la AEAT llevar a cabo una revisión posterior y una nueva liquidación sobre lo establecido previamente en relación al período de liquidación²⁰.

A pesar de lo establecido, en relación a la habitual finalización del procedimiento de inspección a través de la liquidación, existirán otras formas de que la finalización del procedimiento se produzca. Las mismas se establecen en el artículo 189 del RGAT, que dispone que podrá finalizarse el procedimiento a través de²¹:

- a) acciones que relacionen situaciones relativas al Impuesto sobre Sociedades o al IVA con entidades que reúnan una serie de características concretas (que se encuentre en situación de consolidación fiscal o que pertenezca a un grupo de entidades), terminando en este caso según lo previsto en el artículo 195 del RGAT, y en la normativa que regulariza el IVA, de manera respectiva.
- b) a través del comienzo de un procedimiento de comprobación de carácter constreñido, siempre y cuando el procedimiento tenga por objeto la comprobación e investigación el empleo de modos objetivos de tributación, y se corrobore su no inclusión debido a la inobservancia de lo exigido en la normativa específica.
- c) a propuesta del órgano que realiza las acciones relativas al procedimiento de inspección, por un convenio alcanzado por el órgano que tendrá las competencias para liquidar, siempre y cuando el derecho que la Administración tiene entre sus competencias para poder delimitar la deuda tributaria se haya extinguido y no se encuentre retenido el obligado tributario a la propia obligación, o por otras circunstancias.

²⁰ Arnáiz Arnáiz, *Practicum...*, op. cit. pp. 100, 101.

²¹ *Ibidem*.

- d) a través de diligencia o informe, cuando se trate de acciones de comprobación.

Finalmente, todas las actuaciones que se van a realizar durante el procedimiento de inspección se recogerán a través de documentos, diligencias, comunicaciones, informes y actas, tal y como el artículo 146 LGT recoge. En ese mismo artículo, se nos habla del carácter público de las actas, así como de la finalidad de las mismas, que tratarán de agrupar el desenlace de las acciones de comprobación e investigación dedicadas a la inspección. De la misma manera, las actas buscarán indicar como precisa o correcta la posición tributaria del obligado, y en caso de que dicha situación tributaria no sea correcta, proponer acerca de la misma la regularización que se estime oportuna. En relación al resto de documentos relacionados con el procedimiento de inspección que se señalan en el artículo citado más arriba, es decir, los informes, comunicaciones y diligencias, se recogen en el artículo 99.7 LGAT²².

Tras el procedimiento de inspección, y debido a la posible detección de un ilícito tributario, la Ley General Tributaria plantea como consecuencia ante tal problema de carácter fiscal, ante una infracción cometida por el obligado tributario, y que establece (esta Ley) en su artículo 209 el procedimiento sancionador como medio no ya para subsanar el problema, que debía haberse solventado en el procedimiento de comprobación e investigación, si no para como el propio nombre del procedimiento indica, sancionar el ilícito cometido por el previamente investigado tributario.

Sin embargo, y debido a la temática que estamos tratando, nos vemos obligados a no tratar el procedimiento sancionador de manera detallada, diciendo sobre él de manera escueta

²² “Las comunicaciones son los documentos a través de los cuales la Administración notifica al obligado tributario el inicio del procedimiento u otros hechos o circunstancias relativos al mismo o efectúa los requerimientos que sean necesarios a cualquier persona o entidad. Las comunicaciones podrán incorporarse al contenido de las diligencias que se extiendan. Las diligencias son los documentos públicos que se extienden para hacer constar hechos, así como las manifestaciones del obligado tributario o persona con la que se entiendan las actuaciones. Las diligencias no podrán contener propuestas de liquidaciones tributarias. Los órganos de la Administración tributaria emitirán, de oficio o a petición de terceros, los informes que sean preceptivos conforme al ordenamiento jurídico, los que soliciten otros órganos y servicios de las Administraciones públicas o los poderes legislativo y judicial, en los términos previstos por las leyes, y los que resulten necesarios para la aplicación de los tributos”.

y resumida, que se inicia de oficio siempre como consecuencia de un procedimiento de investigación o comprobación, tal como hemos señalado previamente, antes de los 3 meses siguientes al momento en que se comunica o se entiende comunicada la liquidación o resolución que daría lugar al inicio del procedimiento, o desde que la sanción pecuniaria se entiende notificada, refiriéndonos a la prevista en el artículo 186, en relación a las sanciones impuestas en tal artículo²³.

Consideramos que no debemos tratar en detalle el procedimiento sancionador debido a la evidente influencia penal que tiene la temática de nuestro trabajo, para poder hablar de manera concreta y precisa del posible procedimiento penal que puede derivarse del procedimiento por el que se investiga a un obligado tributario, a través del cual se detecta un posible delito tributario debido a que la conducta realizada por el obligado tributario, tal y como establece la teoría jurídica del delito, es típica (recogida en nuestro Código Penal), antijurídica (no concurre al respecto ninguna causa que justifique la realización de dicha conducta), culpable (se realiza con conocimiento y voluntad de querer llevarla a cabo), y punible (le corresponde una pena de las establecidas dentro del tipo que regula dicha conducta), y que se desarrolla en la legislación tributaria de manera posterior a una reforma que se produce por medio de la Ley 34/2015, a través de la que se incluye un Título VI bajo la rúbrica '*Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública*'.

²³ Artículo 209 de la Ley General Tributaria.

3. SUSPENSIÓN DE LAS ACTUACIONES ADMINISTRATIVAS E INICIO DE LA INSTRUCCIÓN PENAL

Al hilo de establecido de manera previa, tras el procedimiento en el que se lleva a cabo una comprobación e investigación de las obligaciones del obligado tributario, la AEAT podrá apreciar vestigios de la posible consumación o no de un delito a través de la conducta realizada por aquél y que previamente ha sido analizada en el procedimiento de investigación, se llevarán a cabo las actuaciones que la ley establece al respecto, remitiendo por tanto, a la legislación que prevé al respecto nuestro Código Penal, concretamente el art. 305 CP, que recoge los delitos cometidos contra la AEAT, siendo este artículo el lugar donde se enmarca de mejor manera la posible conducta delictiva realizada por el sujeto activo (el obligado tributario), y que desarrollaremos en el epígrafe siguiente de manera detallada. Aunque sí debemos decir en este epígrafe que se va a considerar como constitutiva de un delito de los recogidos en el artículo previamente mencionado la conducta realizada por el sujeto activo, en el caso de que la Administración, en un primer examen de culpabilidad, pudiera apreciar dolo, y siempre y cuando la cuantía defraudada pudiera superar el límite de 120.000 euros²⁴, que es el límite legal establecido por el legislador para entender la conducta realizada como de una gravedad necesaria para que se pueda llevar a cabo la intervención penal, de la manera en que nuestro principio de intervención mínima dispone.

En el caso de que finalmente se produzca la detección de la conducta delictiva de la que venimos hablando, la AEAT renunciará a la posibilidad de comenzar o proseguir (si ya había sido iniciado), el procedimiento sancionador que pretendía realizar como consecuencia del ilícito tributario producido, de la detección del mismo, en el caso de que éste no hubiere tenido carácter de delito, con la finalidad de respetar lo establecido por el principio de *non bis in idem*. Si el procedimiento sancionador ya se ha iniciado, su conclusión se entenderá realizada ya que, de acuerdo con el principio previamente mencionado, el tanto de culpa va a pasar a la jurisdicción a la que compete conocer acerca del asunto, en este caso, la jurisdicción penal, o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal, sin que pueda perjudicar al inicio nuevamente de un procedimiento sancionador si

²⁴ Art. 305 del Código Penal.

después del procedimiento penal se considera que la conducta no se realiza con dolo, es decir, si como consecuencia de esta apreciación no nos encontramos con un delito penal²⁵, considerando la Administración Tributaria además todos aquellos elementos que se considere han quedado probados en el procedimiento penal.

Con el fin de poder respetar el principio de *non bis in ídem*, la sanción administrativa no podrá imponerse al obligado tributario en el caso de que éste sea condenado por un delito de los previstos en el artículo 305 del Código Penal.

Acerca de este principio nos vemos obligados a hablar más detenidamente, con el fin de poder entender esta interrupción de acciones por parte de la Administración Tributaria. Este principio no se encuentra expresamente regulado en nuestra legislación española, si bien podemos considerar se extrae de las ideas que contienen principios reconocidos por nuestra Constitución Española en diferentes artículos²⁶, como el principio de proporcionalidad. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Constitucional de 7 de julio de 2005 sitúa su ‘encaje constitucional’ en el art 25.1, en el que se recoge el principio de legalidad²⁷.

Nos encontramos ante un principio por el cual un mismo hecho no podrá ser sancionado dos veces, o lo que es lo mismo, una persona no puede ser castigada más de una vez ni con más de una pena o sanción por la misma infracción. El Tribunal Constitucional establece que pueden producirse duplicidad de sanciones entre el Derecho Penal y el Derecho Administrativo respondiendo a distinto fundamento siempre que se den los siguientes requisitos:

²⁵ Art. 250.2 de la Ley General Tributaria.

²⁶ Sánchez Huete, Miguel Ángel (2019) ‘El «non bis in ídem» y las sanciones tributarias y de prevención del blanqueo’, *Quincena fiscal*, nº 1-2, p. 10.

²⁷ Art. 25.1 CE: ‘Nadie puede ser condenado o sancionado por acciones u omisiones que en el momento de producirse no constituyan delito, falta o infracción administrativa, según la legislación vigente en aquel momento’.

1. Que el sujeto se encuentre en relación de “sujeción especial” con la Administración: funcionarios y autoridades públicas, concesionarios, y aquellos que se encuentren sometidos a régimen penitenciario²⁸.
2. Que el interés jurídicamente protegido por la infracción administrativa correspondiente sea distinto al que se protege con la sanción penal y la misma sea proporcional a esa protección.

Cuando no se den estas situaciones, no será posible la aplicación de dos sanciones de distinto ámbito, por lo que si los hechos cometidos reúnen los elementos necesarios para ser incluidos en un delito se aplicará preferentemente el orden penal, debiendo además abstener el orden administrativo en virtud del principio de subsidiariedad sancionadora de la Administración.

En primer lugar, nos va a surgir la necesidad de que la Administración Tributaria establezca la cantidad exacta defraudada por el obligado tributario, ya que lo única conclusión a la que se ha llegado es que la cantidad pueda superar los 120000 euros, y que supone como bien hemos señalado, el límite establecido por el legislador en el marco de esta conducta para poder hablar de un delito contra la Hacienda Pública que recoge el art. 305, sin conocer realmente la cantidad exacta por la que la AEAT decide entregar la información relativa a la liquidación a la Administración de Justicia, sin que inicie su propio procedimiento administrativo sancionador, además de por la gravedad de la conducta, por lo que acabamos de establecer en relación al principio de *non bis in idem*. A pesar de esta paralización de las actuaciones, reiteramos la necesidad de conocer la cantidad exacta, ya que, como bien sabemos, la Administración de Justicia únicamente determinará si nos encontramos o no ante una conducta delictiva, pero debiendo apoyarse en la cantidad exacta con la finalidad de imponer, en el caso de que finalmente sí podamos hablar de un ilícito tributario de carácter penal, una pena concreta y determinada al obligado tributario o autor, así como al resto de partícipes en el hecho típico y antijurídico.

Pero previo a la determinación de la cantidad exacta defraudada, a la paralización de las actuaciones administrativo-tributarias, es decir, en la realización de los

²⁸ Vd. Fundamento de Derecho 2º de Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 188/2005 de 7 julio. RTC 2005\188.

procedimientos de comprobación e investigación, la AEAT podrá encontrar indicios de comisión de un delito, y viéndose por tanto obligada a poner en conocimiento de la jurisdicción competente o el Ministerio Fiscal acerca de la posible conducta delictiva. De esta manera, en el caso de encontrarnos ante un proceso penal en el que sea necesario señalar la cantidad de la deuda defraudada, siendo competencia de la Administración Tributaria, pero pudiendo revisarse la determinación de la cantidad por la jurisdicción contencioso-administrativa, caben tres alternativas:²⁹

- a) Tratamiento como cuestiones prejudiciales no devolutivas, por el que el órgano penal, que se encarga de conocer acerca del asunto, resolverá también lo relativo a la cuestión prejudicial, con la única finalidad de resolver acerca de su competencia en relación al conocimiento de dicho asunto.
- b) Tratamiento como cuestiones prejudiciales devolutivas, por lo que se paralizarán las actuaciones procedimentales, de manera que la jurisdicción considerada como competente (en este caso, como es lógico, la penal) pueda resolver la problemática existente previa al proceso.
- c) Paralelismo procedimental, fenómeno a través del que la AEAT continúa con las actuaciones relativas al procedimiento de comprobación e investigación, a fin de poder determinar la cantidad exacta de la defraudación, sin que se perjudique a un procedimiento penal por un posible delito contra la Hacienda Pública, dándose traslado de los hechos a la jurisdicción que corresponda conocer acerca del asunto.

La solución entre una u otra opción la determinará la legislación vigente, debiendo tener en cuenta la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr) y la Ley Orgánica 6/1985, del Poder Judicial (LOPJ), además de la regulación sustancial de los tipos penales³⁰. Sin embargo,

²⁹ López Díaz, A. (2015) “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT”, *Revista española de Derecho Financiero*, 167, p. 7 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

³⁰ López Díaz, “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.*, p. 8.

la solución vendrá dada por la propia Ley General Tributaria, en la que se determina la regla general de no devolutividad de las cuestiones prejudiciales por la que -- de la manera en que está fijado en el principio de unidad jurisdiccional -- corresponderá al órgano encargado de conocer acerca de un asunto principal, además, todo lo directamente relacionado con el mismo a pesar de que no se corresponda estrictamente con su orden jurisdiccional.

A pesar de esta regla general establecida por la LGT, existirán, también en base a lo establecido por la misma Ley, una serie de supuestos especiales de devolutividad de ciertas cuestiones prejudiciales, debido a la relevancia de las cuestiones por las que se determina como especiales, y por tanto sujetas a la devolutividad, que se realizan de manera prejudicial al procedimiento. Esta especialidad se aplicará únicamente en los siguientes supuestos:

- a) Supuestos relacionados con la jurisdicción civil, contencioso administrativa o contable, además de las constitucionales y las derivadas de los Tratados internacionales.
- b) Las cuestiones administrativas o civiles de gran relevancia, hasta el punto de poder determinar la culpabilidad o la inocencia, según señala el art. 4 de la LECr³¹.

A continuación, y tras la reforma del Código Penal 2012, se establece como finalidad del derecho penal fiscal la recaudación de las cantidades defraudadas a la Hacienda Pública por el autor del delito, que se concreta a través de medidas como la modificación voluntaria, o la liquidación y el cobro por parte de la AEAT de la cantidad que ha defraudado el obligado tributario, y en adelante autor de la conducta delictiva, en el caso

³¹ Art. 4 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal: *‘Sin embargo, si la cuestión prejudicial fuese determinante de la culpabilidad o de la inocencia, el Tribunal de lo criminal suspenderá el procedimiento hasta la resolución de aquélla por quien corresponda; pero puede fijar un plazo, que no exceda de dos meses, para que las partes acudan al Juez o Tribunal civil o contencioso administrativo competente. Pasado el plazo sin que el interesado acredite haberlo utilizado, el Secretario Judicial, mediante diligencia, alzará la suspensión y continuará el procedimiento’*.

de encontrarnos con la comisión de un delito de carácter tributario³², de los que contenidos en el artículo 305, que en su apartado 5 recoge la modificación más importante de las realizadas en el Código Penal tras la reforma del año 2012³³, y que constituyó una de las principales novedades de la reforma, que viene justificada por la diferencia en el trato al sujeto pasivo, que en este caso va a ser (tal y como establece el art. 305) la Hacienda Pública³⁴.

Así, y una vez concretado que existe un presunto delito penal contra la Hacienda Pública, y habiendo detectado los indicios de su comisión ésta última -- que tal y como hemos dicho, se trata además del sujeto pasivo -- nos encontraremos, por un lado, con elementos relacionados con la conducta delictiva, y con elementos que no se vean perjudicados por ésta. Como consecuencia, se va a producir una dualidad de liquidaciones, una división de la liquidación en dos distintas atendiendo a esos elementos que no tienen ninguna relación con la conducta típica y antijurídica, tal y como se establece en el artículo 253.3 de la Ley General Tributaria³⁵.

El mismo artículo establece las siguientes reglas a efectos de la cuantificación de ambas liquidaciones, formalizándose una propuesta de liquidación vinculada al delito y un acta de inspección³⁶:

- a) La liquidación, o la propuesta de la misma relacionada con la conducta delictiva, que contendrá, además de todo lo declarado por el obligado tributario en relación a sus obligaciones, aquellas en las que pueda apreciarse dolo o culpabilidad. A

³² López Díaz, “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.* p. 9.

³³ Art. 305.5 del Código Penal: “*Cuando la Administración Tributaria apreciar indicios de haberse cometido un delito contra la Hacienda Pública, podrá 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 por otra, los que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública*”.

³⁴ Calvo Vérguez, J. (2014) “El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, 3, p. 4 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

³⁵ Art. 253.3 LGT: “*En los casos en los que, por un mismo concepto impositivo y periodo, quepa distinguir elementos en los que se aprecia una conducta dolosa que pueda ser determinante de un delito contra la Hacienda Pública, junto con otros elementos y cuantías a regularizar respecto de los que no se aprecia esa conducta dolosa, se efectuarán dos liquidaciones de forma separada*”.

³⁶ *Ibidem*.

estos dos elementos deberán restársele aquellos elementos a favor del obligado, y todo lo que compense la base que le corresponda.

Podrá producirse la circunstancia de que la declaración que se presenta hubiera dispuesto una cuota a ingresar. Como consecuencia, se restará la declaración con la finalidad de poder computar la liquidación relativa a la conducta delictiva.

- b) La liquidación, o propuesta de liquidación que se incluye en el acta inspectora, denominada como acta integral. En la misma, se incluirán todos los elementos verificados, sin importar que tengan relación con la conducta delictiva. Del importe total del acta integral, se calculará la liquidación o propuesta de liquidación relacionada con la conducta delictiva.

En cuanto a la primera, la vinculada al delito, que es la que nos atañe, debemos hablar en primer lugar, de las actuaciones que realizará la Administración en relación con la simultaneidad con el proceso penal, y tratándose de las siguientes:

- Actuaciones de inspección: En primer lugar, se procederá a comunicar al obligado tributario la propuesta de liquidación, confiriéndole a continuación un denominado como trámite de audiencia, en el que podrá exponer aquello convenido a su derecho, así como la posibilidad de poder presentar, en un plazo nunca superior a quince días naturales que comenzarán a contar desde que la propuesta es notificada, pruebas³⁷. Una vez transcurrido el plazo fijado, se emitirá la liquidación, previa aprobación del órgano que interpondrá la denuncia – y que deberá tener la correspondiente competencia para poder presentarla--, en el caso de que este órgano estime que realmente nos encontramos ante una conducta de carácter delictivo, y que tendrá como consecuencia que la jurisdicción penal recibirá el tanto de culpa por parte de la Administración, o de manera alternativa, que se remita el expediente al Ministerio Público.

³⁷ Miguel Canuto, E. de (2016) “Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública”, Revista Quincena Fiscal, 10, p. 4 (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

La AEAT informará al sujeto activo de la existencia del denominado período voluntario de ingreso, que se iniciará desde el momento en que la denuncia o querrela sea admitida a trámite.

- Actuaciones de recaudación: La suspensión de las actuaciones destinadas al cobro no se va a originar, a excepción de que así lo hubiere determinado el Juez, siempre que se produzca, de manera previa, la prestación de la correspondiente garantía. Si ésta no pudiese ser prestada, se contempla una cautela excepcional, por la que el Juez, en el caso de apreciar que la ejecución pueda ocasionar daños irreversibles o de muy difícil solución, determinará la suspensión³⁸.

Se regirán por lo previsto en la Ley General Tributaria, con aquellas especialidades que se deriven del devenir penal de la cuota tributaria³⁹, y frente a estos actos solo podrán imponerse los motivos previstos que se prevén en los arts. 167.3, 170.3 y 172.1 de la Ley General Tributaria.

- Actuaciones de ajuste: La liquidación deberá mostrarse acorde a lo que finalmente se prevea en la causa llevada por la jurisdicción penal, sobre si realmente se produce la defraudación, así como la cuantía de la misma, tal y como establece nuestra Ley General Tributaria en su artículo 257, por lo que se trata de una liquidación vinculada al pronunciamiento penal⁴⁰.

De la misma manera, se dispone que el ajuste se realizará de la forma siguiente⁴¹:

- a) Si se dicta una sentencia condenatoria en la que se establezca que se ha cometido un delito de los previstos en el art. 305 CP, y la cuantía defraudada establecida es idéntica a la que se liquida por la vía administrativa, ésta última no será modificada.

Si la misma difiere de la que se fija por la vía administrativa, ésta deberá entonces ser modificada, y la autenticidad de las actuaciones de

³⁸ Morillas Cueva, Lorenzo (2016) *Sistema del Derecho Penal. Parte Especial.*, Dykinson, 2º ed., Madrid, pp. 813, 814.

³⁹ Miguel Canuto, Actuaciones..., *op. cit.* p. 6.

⁴⁰ *Ibidem*.

⁴¹ Art. 257.2 de la Ley General Tributaria.

recaudación llevadas a cabo no se verá perjudicada en relación a la cuantía que ha sido corroborada en el procedimiento. En el caso de que la modificación se lleve a cabo, se dará traslado a la jurisdicción competente para la ejecución, además de al sujeto activo y todas las partes que se encuentran personadas en el procedimiento, como podría ser el caso de la Hacienda Pública.

Se fijarán las normas tributarias relativas al reembolso de ingresos y reintegro de costes, siempre y cuando la cuantía sea inferior a la que la AEAT establece.

- b) Se aplicará la normativa tributaria relativa al reembolso de ingresos y reintegro de costes, si se produce la invalidación de la liquidación, consecuencia de la no apreciación de un delito contra la Hacienda Pública.
- c) Se producirá el efecto retroactivo de las actuaciones de inspección al momento previo al inicio del procedimiento penal como consecuencia de la propuesta de liquidación, en el caso de que en aquél se dicte una resolución firme en la que se estime la no concurrencia de un delito.

La imposición de un sistema de doble liquidación tiene como finalidad tratar de adelantar el recaudación de lo adeudado tributariamente, incluso en aquellos casos en que se cometa una conducta que pueda encajarse dentro del tipo de injusto que se establece en el art. 305 CP, y sin que haya que esperar a una sentencia penal, por lo que no resulta extraño lo que dispone al respecto el artículo 255 de la Ley General Tributaria⁴², en relación con otro artículo, el 250.2, que regula los elementos que guarden una relación con el delito contra la Hacienda Pública.

A pesar de este paralelismo procedimental, de esta simultaneidad de procedimientos, que se introduce tanto a través de la reforma de la Ley General Tributaria, como la del Código Penal del año 2012, no puede obviarse la prevalencia de la jurisdicción penal, tal y como

⁴² “En los supuestos a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, la existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará las actuaciones administrativas dirigidas al cobro de la deuda tributaria liquidada, salvo que el Juez hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución”.

se establece a través del ya desarrollado principio de *non bis in idem*, y como consecuencia obligará a que se revisen y ajusten las liquidaciones una vez dictada la sentencia⁴³.

El artículo 257 dispone una serie de situaciones acerca de la sentencia, y que se relaciona con las actuaciones de ajuste que ya hemos expuesto previamente cuando hemos tratado dichas actuaciones recogidas por la Ley General Tributaria, y que reiteramos, han sido desarrolladas con anterioridad, por lo que se buscará evitar la redundancia.

Cabrá la posibilidad, además, de que se puedan producir determinadas circunstancias relacionadas con la sentencia penal, y que tendrán como consecuencia una actuación u otra por parte de la Administración de Justicia, así como de la propia Administración Tributaria. Detallamos a continuación los casos más notorios⁴⁴.

En **primer lugar**, en el caso de que se ocasionen diferencias por parte del obligado tributario en relación a las modificaciones o ajustes que se realizan de manera posterior en la liquidación por parte de la Administración, deberá acudir ante la jurisdicción penal, ya que, en este caso, y a pesar de que se dicte por parte de la Administración dicha liquidación, el contencioso carecerá de competencia alguna para resolver acerca de esta circunstancia. Por lo que deberá entonces acudir a un incidente de ejecución. Dicha disconformidad deberá ponerse de manifiesto a la jurisdicción penal a la que compete dictar la sentencia con el fin de que pueda producirse el cumplimiento de la sentencia penal⁴⁵, pero corresponderá a un «segundo Tribunal», en caso de que se trate de una sentencia dictada tras un recurso de casación⁴⁶.

El Tribunal resolverá dicho incidente a través de auto, antes de los 30 días siguientes a la notificación de la sentencia penal, consistiendo el núcleo del auto en definir si la modificación administrativa se ajusta a lo establecido en la sentencia o si, por el contrario, se aparta de la misma. Si se produce la segunda de las posibilidades, el juez competente

⁴³ López Díaz, “Procedimientos tributarios...”, *op. cit.* p. 13.

⁴⁴ Miguel Canuto, “Actuaciones en...”, *op. cit.* pp. 8 y ss.

⁴⁵ Artículo 999 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

⁴⁶ Artículo 986 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

indicará las modificaciones que deberán realizarse en relación a la liquidación administrativa. Contra el auto cabrá recurso de apelación.

Tal y como hemos expuesto previamente, el juez contencioso-administrativo no será competente para conocer de aquellas liquidaciones dictadas por la misma Administración, en relación con las pretensiones que se puedan producir con respecto a las mismas, siempre y cuando aquéllas estén vinculadas a delitos contra la Hacienda Pública, ni tendrá tampoco competencia en relación a las pretensiones civil que se puedan derivar de las medidas cautelares relativas a la sentencia penal.

En **segundo lugar**, se establece la posibilidad de que se produzca por parte del obligado tributario una regularización voluntaria, y que podría dar lugar a la exención penal -- precisión que evita la reforma del año 2012, aunque la consecuencia será la misma --. Se entiende que esta circunstancia, su mera presencia en el CP, se considera en relación a aquellos sujetos que sí satisfacen sus deudas con la AEAT dentro de los plazos marcados por la ley un perjuicio a su proceder respetando lo establecido por la Hacienda Pública⁴⁷. Al respecto, se pronunciará el Tribunal Supremo en una Sentencia de 30 de abril, concretamente la 539/2003, en el FD 11⁴⁸. que regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe de regir si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido.

Para que dicha exención se produzca, se van a requerir los siguientes requisitos⁴⁹:

- a) Reconocimiento de la deuda, así como su pago, lo que supone en su conjunto que el obligado tributario regularice su situación con la AEAT.
- b) La regularización se deberá producir bien antes de que se haya iniciado por la Administración el procedimiento de investigación de la situación del obligado

⁴⁷ Morillas Cueva, *Sistemas del...*, op. cit. pp. 812, 813.

⁴⁸ ''Regularizar es poner en orden algo que así queda ajustado a la regla por la que se debe de regir si una persona defrauda a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un impuesto, su situación tributaria solo queda regularizada cuando reconociendo la defraudación, satisface el impuesto eludido''.

⁴⁹ Morillas Cueva, *Sistemas del...*, op. cit. p. 813.

tributario, o bien antes de que el Ministerio Público, la Abogacía del Estado, o aquel que represente procesalmente a la AEAT.

La regularización puede también producirse si el sujeto procede al pago de la deuda de manera previa a que tenga conocimiento del comienzo de las diligencias penales.

La regularización se llevará a cabo una vez que se haya satisfecho la deuda tributaria por parte del obligado, siempre y cuando el derecho de la Administración a su determinación (fijado en cuatro años) haya terminado. Para el tipo penal básico, esta establecido en cinco años, mientras que serán diez años para la del tipo agravado⁵⁰.

En efecto, la Administración tendrá un derecho de determinación, que se fija para un período de cuatro años, en el que, si se regulariza la situación tributaria por parte del obligado, tendrá como consecuencia que no pasará el tanto de culpa al juez penal, o remitirá al Ministerio Fiscal el expediente para que realice las actuaciones que considere pertinentes, incluso en aquellos casos en que, pasados los cuatro años fijados para la determinación por parte de la Administración Tributaria, se realice esta regularización ya comentada, pudiendo realizarse la misma a efectos penales y civiles de un delito que aún no ha prescrito⁵¹.

En **tercer lugar**, trataremos las circunstancias contenidas dentro del artículo 251.1, acerca de las cuales se impedirá que se realice la liquidación previa del tributo, entendiendo por la misma aquella que se da tras finalizar un procedimiento de investigación y comprobación y que puede dar inicio al procedimiento penal o no.

En relación a esta posibilidad, al acuerdo que motiva alguna de las circunstancias que señalaremos a continuación, se deberá acompañar la denuncia presentada por la AEAT, pasándose el tanto de culpa al juez penal o remitiéndose el expediente al Ministerio Público. Las circunstancias son las siguientes, y podrá darse su presencia o no⁵²:

⁵⁰ Morillas Cueva, *Sistemas del...*, *op. cit.* p. 811.

⁵¹ Miguel Canuto, “Actuaciones en...”, *op. cit.* pp. 9, 10.

⁵² *Ibidem*.

- a) si se pelagra la prescripción del delito del art. 305, de acuerdo a los plazos que establece el art. 131 del Código Penal⁵³, debido a la diligencia de la liquidación de carácter administrativo.
- b) si no pudiera decretarse la precisa cuantía de la liquidación o su asignación a un obligado tributario en relación a los procedimientos de investigación y comprobación realizados por la AEAT.
- c) si la liquidación pudiese producir un perjuicio en relación a la averiguación por parte del Juez instructor del delito penal.

Al respecto diremos de manera breve y concisa, que la Administración renunciará a conocer o proseguir el procedimiento, quedando éste interrumpido hasta que el juez penal no dicte una sentencia en relación al procedimiento que ha sido pasado por parte de la Administración, sin importar que se produzca el sobreseimiento de las actuaciones o el Ministerio Público devuelva el expediente relativo al procedimiento.

Así mismo, en **cuarto lugar**, se prevé la posibilidad, y muy en relación a lo visto con anterioridad, de la no aceptación de la denuncia o querella presentadas por la Administración, y estableciendo la jurisdicción penal dicha inadmisión. A través de la misma, la Administración retomará de forma plena sus actuaciones al momento previo a que la misma promulga la propuesta de liquidación relativa al delito penal⁵⁴.

Por último, en relación al procedimiento penal, debemos hablar de las **medidas cautelares** que el juez penal puede prever en relación a una posible sentencia penal. Reguladas en los arts. 720 y ss., se definen como aquellas actuaciones que el Juez acuerda

⁵³ Art. 131 del Código Penal: ‘1. Los delitos prescriben: A los veinte años, cuando la pena máxima señalada al delito sea prisión de quince o más años. A los quince, cuando la pena máxima señalada por la ley sea inhabilitación por más de diez años, o prisión por más de diez y menos de quince años. A los diez, cuando la pena máxima señalada por la ley sea prisión o inhabilitación por más de cinco años y que no exceda de diez. A los cinco, los demás delitos, excepto los delitos leves y los delitos de injurias y calumnias, que prescriben al año’.

⁵⁴ Miguel Canuto, “Actuaciones en...”, *op. cit.* pp. 11, 12.

durante la tramitación del proceso dirigidas a asegurar la ejecución de la eventual sentencia condenatoria que pudiera llegar a dictarse⁵⁵. Tiene como fundamento que, al no ser instantáneos los procesos, ya que éstos se desarrollan en el tiempo, el denunciado aproveche dicha circunstancia para que se haga muy difícil o imposible la posterior ejecución de una posible sentencia condenatoria. La importancia de las mismas es tal, que su existencia forma parte del contenido esencial del art. 24.1 de la Constitución Española⁵⁶, por lo que podrán solicitarse tanto en procesos arbitrales como en aquellos que se desarrollan en el extranjero⁵⁷.

Para que las medidas cautelares en este procedimiento puedan ser adoptadas, la Ley de Enjuiciamiento Criminal, establece en su artículo 728 tres requisitos:

1. la apariencia de buen derecho, es decir, acreditación por parte del actor de los fundamentos que avalen su pretensión.
2. el *periculum in mora*, que supone la acreditación de que existe una situación que pueda imposibilitar la eventual ejecución de una posible sentencia condenatoria.
3. que se produzca la prestación de una garantía o caución, con la finalidad de que, por los daños que para el demandado pueda suponer la adopción de la medida solicitada, pueda responder a esos perjuicios. Deberá ser ofrecida por el demandado y su concreción corresponde al Juez.

La Administración, en relación a lo que nos atañe, podrá adoptar medidas siempre que éstas estén motivadas y sean proporcionadas con el fin de que se pueda asegurar el cobro de la deuda. Como consecuencia, deberán realizarse ciertos ajustes debido al abanico de posibles actuaciones penales⁵⁸.

Por un lado, se establecen una serie de límites temporales en torno al mantenimiento de la medida cautelar, cesando las consecuencias de las mismas en los veinticuatro meses

⁵⁵ Art. 721.1 de la Ley de Enjuiciamiento Civil.

⁵⁶ “Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos, sin que, en ningún caso, pueda producirse indefensión”.

⁵⁷ Banacloche Palao, Julio (2018) *Aspectos fundamentales de Derecho Procesal Civil.*, La Ley, 4ª ed., Madrid, pp. 420, 421.

⁵⁸ Miguel Canuto, “Actuaciones en...”, *op. cit.* p. 12.

siguientes a que se adopten las medidas cautelares, frente al plazo general de seis meses establecido⁵⁹, y pudiendo ampliarse a diez meses si se produce a través de un acuerdo motivado. Si el Juez acuerda la interrupción de las actuaciones, ya sea de manera motivada por él mismo o a proposición de cualquiera de las partes del proceso, por los motivos por los que el mismo podrá llevar a cabo la suspensión⁶⁰, las medidas cautelares deberán ser notificadas tanto al Ministerio Público como al propio Juez, y hasta que éste decida sobre su conservación o levantamiento, aquéllas deberán mantenerse.

Por otro lado, la AEAT podrá también adoptar medidas cautelares en el caso de que, tras llevar a cabo las actuaciones relativas a la comprobación de la situación tributaria del obligado, se concrete una denuncia por un delito cometido en relación a la situación del contribuyente. Si la investigación del delito no se produce a partir del procedimiento de comprobación e investigación, las medidas se adoptarán por parte de la Administración tras la correspondiente incoación por parte del Ministerio Fiscal de las diligencias de investigación, o en su defecto, tras las diligencias penales iniciadas por la jurisdicción competente.

Las medidas cautelares relativas al procedimiento penal por el delito contra la Hacienda Pública se encuentran reguladas en el artículo 81.4 de la Ley General Tributaria⁶¹, y su índole será precisamente, de un carácter claramente tributario, ya que se aplicarán no solo en este procedimiento penal, si no en todos los procedimientos de carácter administrativo

⁵⁹ Artículo 253 de la Ley General Tributaria.

⁶⁰ Artículo 305.5 del Código Penal.

⁶¹ Artículo 81.4 de la Ley General Tributaria: “*Las medidas cautelares podrán consistir en: a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución. b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva; c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos; d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación; e) Cualquier otra legalmente prevista*”.

que lleve a cabo la propia AEAT, ya que como debemos recordar, las conductas realizadas por el obligado tributario pueden o no constituir delito, pero el hecho de que no lo sean no libera a la conducta de su persecución por la Administración.

4. DELIMITACIÓN DE LOS TIPOS PENALES ASOCIADOS A LOS ILÍCITOS TRIBUTARIOS

Consideramos necesaria por nuestra parte la realización de un análisis penal de aquellas conductas que, comprobadas por la AEAT a través de los correspondientes procedimientos administrativos ya analizados, terminan constituyendo un delito penal. En el momento en que se determine el carácter penal de la conducta, la Administración únicamente llevará a cabo todas las actuaciones relacionadas con el procedimiento sancionador, pero desempeñará un importante papel a través de la entrega de toda la información que ha recabado en el procedimiento de comprobación acerca del obligado tributario, al juez instructor con la finalidad de poder realizar un procedimiento penal lo más eficaz posible.

Inicialmente, debemos decir que el delito contra la Hacienda Pública se encuentra recogido en el art. 305 CP, que establece la definición del mismo, de lo que el legislador considera como delito en su apartado primero⁶². El resto del tipo establecido en dicho artículo consistirá en un tipo agravado (305 bis), tipo atenuado (art. 305.6), y otros aspectos a destacar a los que haremos referencia

Acerca de los elementos del tipo básico, debemos empezar hablando del **bien jurídico protegido**⁶³, que será la Hacienda Pública. Con relación a los **sujetos**, el sujeto activo va a ser el deudor tributario, siendo un delito especial, pues únicamente quien está obligado a tributar podrá cometerlo⁶⁴, y siendo el sujeto pasivo la administración fiscal en sus

⁶² “El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de ciento veinte mil euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cinco años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía...”.

⁶³ Morillas Cueva, *Sistema del...* op. cit. pp. 808, 809.

⁶⁴ *Vd.* Fundamento de Derecho 3º de Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia de 25 septiembre 1990. (RJ 1990\7238).

distintos niveles jerárquicos⁶⁵. La **conducta típica** consistirá en defraudar eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido de retener. Al igual que en resto de delitos patrimoniales, exigirá como elemento subjetivo un necesario ánimo de lucro o el más incisivo ánimo defraudatorio⁶⁶.

Será importante hacer referencia a la cantidad que exigirá el Código Penal para que se pueda acudir a este art. 305, que tal y como hemos establecido en la enunciación de su apartado primero, deberá exceder de 120000 euros. Presentarán cierta importancia interpretativa para una exacta determinación de la cuantía:

- a) Valoración de tributos de carácter reiterado o periódico: tendrá notoriedad lo que se haya defraudado en cada período denominado como impositivo. Si el período es de un tiempo menor de doce meses, el período se estará refiriendo entonces al año natural (desde el 1 de enero al 31 de diciembre).
- b) Computación de diferentes impuestos⁶⁷: estará absolutamente abierta a las declaraciones separadas de los miembros de una familia con ingresos diferentes.

En cuanto a la **consumación** del delito, debemos comenzar diciendo que nos hallamos ante un delito de los denominados como de resultado, es decir, que para que la conducta se lleve realmente a cabo, deberá darse una consecuencia concreta para que pueda apreciarse el delito como consumado, es decir, como completamente llevado a cabo. La problemática residirá en la determinación del momento en que se produce la defraudación. Algunos autores consideran que únicamente en el momento en que se produce la notificación de la liquidación tributaria, podremos hablar del delito que recoge el artículo 305.

⁶⁵ Art. 2 de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, de la Ley General Presupuestaria. (BOE núm. 284, de 27/11/2003).

⁶⁶ Vd. Fundamento de Derecho 2º y Fundamento de Derecho 4º, respectivamente, de Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 801/2008 de 26 noviembre. RJ 2008\6963, y Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1244/2003 de 3 octubre. (RJ 2003\7026).

⁶⁷ Vd. Fundamento Jurídico 5º de Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 45/1989 de 20 febrero. (RTC\1989\45).

Acerca de las **causas de justificación**, se contempla la posibilidad, al igual que en otros delitos de carácter económico, la posibilidad de que pueda apreciarse el estado de necesidad, que se regula en el apartado nº. 5 del art. 20 de nuestro Código Penal⁶⁸. Esta causa de justificación es de difícil aplicación en el delito, de la manera en la que la doctrina prevé su aplicación, ya que presupone la existencia de un beneficio gravado⁶⁹. Por otro lado, la jurisprudencia se posiciona en la vertiente contraria, tal y como se puede ver, por ejemplo, en una Sentencia de 3 de diciembre de 1991 del Tribunal Supremo⁷⁰.

En cuanto al resto de tipos de este delito, el apartado número 6 del artículo 305 de nuestro vigente Código Penal contempla un tipo atenuado⁷¹, que rebajará la pena prevista en uno o dos grados en el caso de que se produzca el pago de la deuda tributaria que el obligado tiene con la AEAT si no han transcurrido dos meses desde que se le citase como imputado. Sobre el tipo agravado⁷², se dispone en el artículo 305 bis que se castigará al sujeto activo con una pena privativa de libertad de dos a seis años y una multa que se verá agravada en relación a la cantidad adeudada si dicha cantidad es superior a seiscientos mil euros, o bien el sujeto pertenece a una organización o grupo criminal (deberá llevar a la cabo la conducta como miembro de la misma, no de forma particular), o bien si se utiliza a personas, ya sean físicas o jurídicas (se considera incluso a los entes sin personalidad jurídica) para cometer el delito.

Una vez determinados los elementos principales del tipo del delito fiscal, tanto en su tipo básico como en los tipos agravados, nos gustaría tratar ciertas problemáticas en torno a este delito:

⁶⁸ *''El que, en estado de necesidad, para evitar un mal propio o ajeno lesione un bien jurídico de otra persona o infrinja un deber...''*.

⁶⁹ Merino Jara, I. y Serrano González de Murillo, J.L. (2004) *El delito fiscal.*, Edersa, 2º ed., Madrid, pp. 118, 119.

⁷⁰ Recordemos que, según el precepto aludido, *''es difícil apreciar urgencia y necesidad en las situaciones de crisis empresarial, dificultades de tesorería o de precaria situación financiera, porque tales situaciones son resultado de factores antecedentes que atraen paulatinamente el déficit y desequilibrio económico''*.

⁷¹ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (BOE, núm. 281, de 24/11/1995).

⁷² *Ibidem*.

- 1) Acerca de la responsabilidad del asesor fiscal⁷³, no existe una expresa regulación al respecto de su figura; ni sobre sus derechos y deberes, ni tampoco sobre su responsabilidad. Su actividad supone determinados riesgos si no se lleva a cabo de manera adecuada, y en caso de no realizarse de forma adecuada, podría dar lugar a responsabilidades graves para el mismo. Será necesaria al respecto una regulación para tratar distintas situaciones problemáticas que surgen nuevamente ante la falta de la expresa regulación establecida:
 - a) En el caso de que el asesor actúe de buena fe, el experto tributario carece de los medios para verificar los datos y documentos que le comunica y entrega el cliente, siendo necesaria una regulación acerca de las causas de exoneración de responsabilidad.
 - b) En atención a la relevancia de su participación en la conducta, cuando actúen como representantes, algunos autores consideran que podrán responder tanto como autores como coautores del delito, debido a que nos encontramos con un delito común, esto es, que puede ser cometido por cualquier sujeto. Por otro lado, la jurisprudencia⁷⁴ considera al delito como especial, por lo que no cabe la posibilidad de hacerle responder por coautoría. Lo que sí resulta difícil es encajar al asesor fiscal dentro del resto de posibilidades de mera participación accesorio, debido a la importancia de su participación dentro de la conducta delictiva.
 - c) Existe la posibilidad de que el sujeto pasivo utilice al asesor como medio para poder realizar el delito fiscal, estableciéndose una conducta atípica, ya que no concurre el necesario dolo por parte de este para cometer el delito.
 - d) Podrá actuar también como consejero fiscal del sujeto pasivo, siendo difícil determinar su responsabilidad dentro de un posible ilícito, ya que ésta recaerá en principio sobre el sujeto pasivo. Algunos autores señalan que la responsabilidad más adecuada dentro de las posibles para el consejero fiscal será la inducción, siempre y cuando el asesor haga nacer la idea de cometer la defraudación en el deudor tributario. Señalan también que la cooperación

⁷³ Merino Jara, *El delito...*, op. cit. pp. 53 y ss.

⁷⁴ *Vd.* Fundamento de Derecho 5 de Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1231/1999 de 26 julio. RJ 1999\6685.

necesaria se producirá cuando la ayuda prestada reúna las notas de principalidad, necesidad o imprescriptibilidad⁷⁵.

2) Trataremos como segunda problemática todo lo relacionado con la responsabilidad de otro posible sujeto interviniente, el administrador de hecho⁷⁶. El artículo 31 CP⁷⁷ nos dará una definición sobre el administrador de hecho, debido a su relevancia en las figuras relacionadas con el ámbito económico del Derecho Penal. Sin embargo, dicha condición no será suficiente para que se le pueda imputar la responsabilidad penal⁷⁸, ya que dependerá de cada caso concreto y de la posición de éste dentro de la persona jurídica.

3) Será interesante por nuestra parte determinar la cuota a partir de la cual se considera que se está cometiendo el delito que recoge el art. 305 CP, que en su apartado número 2 establece las obligaciones a tener en cuenta para determinar o no la apreciación del delito⁷⁹.

El mismo artículo 305 establece que la cuantía a partir de la cual la cantidad que se defrauda, el crédito fiduciario no ingresado tras las retenciones que corresponda aplicar a las obligaciones del sujeto, o aquellos beneficios de carácter fiscal que el sujeto obtenga de manera indebida, contraria a lo previsto por la Ley o que disfrute también de una manera ilícita será de ciento veinte mil euros, condición

⁷⁵ *Vd.* Fundamento de Derecho 7º de Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2ª) Sentencia núm. 10/2008 de 8 enero.

⁷⁶ Merino Jara, *El delito...*, *op. cit.* pp. 94 y ss.

⁷⁷ Recordemos que, según el precepto aludido, *“el que actúe como administrador de hecho o de derecho de una persona jurídica, o en nombre o representación legal o voluntaria de otro, responderá personalmente, aunque no concurran en él las condiciones (...) requiera para poder ser sujeto activo del delito (...)”*.

⁷⁸ *Vd.* Fundamento de Derecho 4º de Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección 1ª) Sentencia núm. 491/2018 de 23 octubre. RJ 2018\4891.

⁷⁹ Art. 305.2 CP: *“A los efectos de determinar la cuantía mencionada en el apartado anterior, si se trata de tributos, retenciones, ingresos a cuenta o devoluciones, periódicos o de declaración periódica, se estará a lo defraudado en cada período impositivo o declaración, y si éstos son inferiores a doce meses, el importe de lo defraudado se referirá al año natural”*.

impuesta para que se pueda realizar en su totalidad⁸⁰. Por debajo de dicha cantidad, se transforma en una infracción de carácter administrativo-tributario, debiendo entonces acudir al procedimiento tributario sancionador. No obstante, frecuentemente éste se producirá de forma paralela al procedimiento penal, siendo este fenómeno el llamado paralelismo procedimental que detallamos en esta misma memoria.

En cuanto a la posibilidad de apreciación del delito continuado, se rechaza, puesto que cada defraudación deberá determinarse individualmente, por concepto concreto e individual, no siendo lícito sumar las defraudaciones cometidas en el mismo tributo en distintos períodos, a pesar de que en ocasiones se cumplan los requisitos del delito continuado.

Por último, en cuanto a los posibles **concurros**, se plantea la posibilidad del mismo con el delito de falsedades documentales del artículo 390, debiendo distinguir entre dos posibles conductas⁸¹:

- Falsedad cometida en la propia autoliquidación: de no entenderse consumada la falsedad, se solaparían ambos tipos, de donde se deduce que el desvalor ya ha sido tenido en cuenta. Se considerará vulnerado el principio de *non bis in ídem*, en caso de que se vuelva a realizar.
- Concurso ideal de delito entre los artículos 305 y el artículo 390, relativo a la falsedad documental, cuando ésta se produzca de forma previa si se realiza con la finalidad de que sirva de base para poder liquidar de una manera fraudulenta un tributo.

⁸⁰ Morillas Cueva, *Sistema del...*, *op. cit.* pp. 808, 809.

⁸¹ Merino Jara, *El delito...*, *op. cit.* pp. 125 y ss.

5. EFECTOS DEL SOBRESEIMIENTO

En relación con el sobreseimiento, consideramos en este punto necesaria una primera exposición procesal, con el fin de aclarar lo que el término supone, y las circunstancias por las que llega a producirse en un proceso penal.

Se regula en los arts. 631 y 632 LECrim para el juicio oral, y en el art. 779 LECrim para el procedimiento abreviado, y se define como un modo de terminación anormal del proceso (por contraposición a la calificada por el Derecho Procesal como la forma de finalización lógica y habitual que supone la sentencia⁸²) por la que el juez competente que conocerá acerca del litigio, al no existir las suficientes circunstancias que puedan acreditar que la acción de justicia se lleve a cabo.

El sobreseimiento, de la manera en que se prevé en la Ley de Enjuiciamiento Criminal en el artículo 634, puede ser libre o provisional, total o parcial. Dependiendo de si nos encontramos con un sobreseimiento parcial o total, se podrá dar como consecuencia el inicio o no (respectivamente) de una vista para aquellas partes que han visto perjudicada su situación por la decisión del juez competente.

En cuanto a los efectos que produce el sobreseimiento, habrá una serie de consecuencias que se producirán de manera **común** a todos los sobreseimientos. Dichas consecuencias consistirán principalmente en el archivo del asunto penal (a excepción de que el sobreseimiento sea parcial, ya que como hemos dicho, el proceso proseguirá en este caso. Así mismo, el resto de medidas adoptadas quedarán sin efecto, al igual que la prisión de carácter provisional, si la hubiere.

Se establece por otro lado, la posibilidad de que cada uno de los sobreseimientos concretos produzcan consecuencias específicas. Así, si el sobreseimiento es **libre** no se enjuiciará nuevamente al investigado procesal por los mismos hechos, con la intención de no atentar contra lo previsto por el principio de *non bis in idem*. Por otro lado, si el sobreseimiento es de carácter **provisional** la causa penal se verá interrumpida, y su

⁸² Banacloche Palao, *Aspectos fundamentales...*, op.cit. p. 334.

reapertura se verá condicionada al hallazgo evidencias probatorias por las que la misma pueda llevarse a cabo.

En relación con lo que nos atañe, la competencia del juez penal para suspender el procedimiento se extiende incluso a las actuaciones administrativas de cobro. De esta afirmación puede deducirse que la jurisdicción penal puede extender sus competencias jurisdiccionales más allá incluso de su orden, en este caso al penal, y ni siquiera lo hará en el orden contencioso-administrativo, si no directamente sobre el ámbito de competencias de la AEAT en los procedimientos internos de la misma, concretamente, sobre la ejecución de la liquidación, pudiendo incluso paralizarla.

Sin embargo, debemos añadir a esta cuanto menos curiosa circunstancia una excepción, y es que el Juez penal no podrá suspender el cálculo y la recaudación o cobro de la obligación defraudada, si ésta ha revestido una gravedad tal, que ha dado lugar a la aparición de un procedimiento penal, de la manera en que viene determinado en el artículo relativo al delito contra la administración fiscal, el artículo 305 del Código Penal⁸³ (el denominado *paralelismo procedimental*, del que ya hemos hablado en otro capítulo de la Memoria). Ese mismo artículo establece además en relación a la prestación o no de garantía, tal y como se ha establecido en otra parte de este trabajo, que en lo relativo a las actuaciones de recaudación, el Juez podrá suspender las mismas con la previa prestación de la garantía señalada de manera previa y que en caso de no poder prestarse, se acordará la cautela excepcional⁸⁴. Esta manera de proceder frente a las actuaciones recaudatorias de cobro vendrá además respaldada por lo establecido la reforma del año 2015 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

Volviendo de nuevo al marco del Derecho Procesal, con la finalidad de poder determinar los comportamientos que el Juez competente va a realizar para resolver el procedimiento, el órgano judicial acordará la suspensión del mismo teniendo como requisitos una previa audiencia tanto con el Ministerio Fiscal como con la Administración Tributaria que se vea perjudicada por el siguiente requisito, que será la solicitud de la suspensión de que se

⁸³ Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.

⁸⁴ Morillas Cueva, *Sistema del...*, op. cit. pp. 813, 814.

ejecute el acto de liquidación, pudiendo ser solicitada a partir de la finalización de la fase denominada como voluntaria para realizar el pago de la liquidación. Estando aún por determinar la resolución acerca del procedimiento penal, el deudor puede solicitar del juez penal la suspensión de la ejecución de la liquidación vinculada al delito. En el caso de que acceda a esta solicitud, para la que se fija como único criterio a tener en cuenta si se accede o no si la ejecución ocasiona o no lesiones irreversibles o en la que exista una gran dificultad para que se pueda revertir el daño realizado, el Juez tendrá un plazo de 10 días para resolver mediante auto si se accede a la suspensión que se pide al Juez competente para resolver, debiendo darse entonces la prestación de la garantía, cuya cantidad será fijada para ser entregada antes de un período de 2 meses, y que, en caso de no entregarse antes del periodo de tiempo fijado, dará lugar a que auto quede sin efecto. Se establecerá como requisito con respecto a la garantía que la misma deberá ser de una cantidad nunca inferior a la establecido en la liquidación practicada por la Administración. También deberá compensar los intereses de demora como consecuencia de la suspensión producida y los aumentos que correspondan si finalmente la misma es ejecutada⁸⁵. Contra el auto del Juez cabrá recurso de apelación⁸⁶, y si es la Audiencia Provincial la encargada de resolver en primera instancia el procedimiento penal, cabrá recurso de súplica por la imposibilidad de aplicar el recurso de apelación⁸⁷.

⁸⁵ Miguel Canuto, “Actuaciones en...”, *op. cit.* p. 14.

⁸⁶ Apartado 7 del artículo 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

⁸⁷ Artículo 846 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

6. FIJACIÓN DE SANCIONES ADMINISTRATIVAS O PENALES

Dependerá la aplicación de uno u otro tipo de sanción, tal y como hemos visto en esta Memoria, del orden del que proceda la sentencia por la cual se determina la responsabilidad penal o administrativa que exista por la conducta cometida por el obligado tributario. Debemos recordar que el artículo 305 del Código Penal establece el marco a partir del cual la conducta será considerada un delito, una cantidad de ciento veinte mil euros por la que pasará a tener competencia (una competencia que también ha sido de análisis) para conocer del asunto, incluso de ciertas acciones realizadas por la AEAT durante el denominado como paralelismo procedimental que puede producirse. Así mismo, existe la posibilidad de que pueda retomar las actuaciones la Administración fiscal si la jurisdicción penal considera irrelevante la persecución de la conducta como delito penal, lo que no descarta que pueda conllevar una sanción administrativa.

La imposición de uno u otro tipo de sanción (nunca de manera conjunta) responderá al principio de *non bis in ídem*, por el que la conducta mencionada no puede ser sancionada más de una vez, o lo que es lo mismo, el obligado tributario no podrá ser castigado más de una vez ni con más de una pena por la misma infracción. Solo podrá imponerse duplicidad sancionatoria si se trata de funcionarios o autoridades públicas⁸⁸, y si el interés protegido es distinto por ambos órdenes. En el caso, de esta conducta, no podemos entender que el interés que se proteja es distinto, ya que ambos buscarán la protección del orden socioeconómico (con todo lo que este término tan amplio abarca), y la unidad del interés da lugar a que tenga preferencia el orden penal frente a la AEAT.

También puede producirse la circunstancia de que el obligado tributario realice varias conductas (por ejemplo, defraudando a la Hacienda Pública en distintos niveles jerárquicos, por distintos impuestos, por defraudar en relación a un impuesto y obtener una ventaja fiscal...). Podría darse entonces la posibilidad de que una de las mismas requiera la atención penal por el perjuicio económico producido, pero otra de las conductas no cumpla con el principio de intervención mínima establecido por nuestro sistema penal,

⁸⁸ *Vd.* Fundamento Jurídico 1º de Tribunal Constitucional Sentencia núm. 234/1991 de 10 diciembre. RTC 1991\234.

y pueda ser perseguido por el orden contencioso-administrativo. Todo lo comentado deberá producirse siempre después de los correspondientes procedimientos tributarios dirigidos a la detección de la infracción realizada por el obligado.

Sin embargo, el artículo 305 en su apartado 7 establece una especie de apoyo de la AEAT a la jurisdicción penal con una finalidad puramente ejecutoria de las penas que se puedan imponer como consecuencia del procedimiento penal. De esta manera, el legislador protege al Juez penal por la insuficiente ineficacia para imponer las penas, y por contraposición, la suficiente de la AEAT⁸⁹ para llevar a cabo dicha ejecución, lo que además supone una otorgar un carácter administrativo a la misma. Por tanto, la Hacienda Pública exigirá las penas de multa, así como la responsabilidad civil (si la hubiere) a través del procedimiento de apremio, cuando no haya podido llevar a cabo la liquidación debido a las causas que establece la legislación tributaria.

Acerca de la imposición de **sanciones penales**, las penas a imponer a una conducta sancionada como un delito tributario se recogen en el art. 305 del Código Penal, donde se establece una pena base privativa de libertad de uno a cuatro años, así como la imposición de una pena de multa (que se reclamará de la forma que hemos establecido) que podrá llegar a ser seis veces mayor a la cuantía defraudada a la AEAT, así como no poder recibir subvenciones, ni poder ser beneficiario de ventajas fiscales o sociales. El apartado 4 del citado artículo establecerá todo lo relativo a la absolución que supone que el obligado tributario normalice su situación tributaria⁹⁰. El Preámbulo de la Reforma del año 2010 establece que estas penas se han visto endurecidas debido a la gravedad de la conducta, atendiendo a lo establecido por el principio de proporcionalidad, por el que el legislador busca una proporcionalidad, una adecuación entre la gravedad de la conducta realizada por el sujeto activo y la pena que corresponderá a dicha conducta, si finalmente constituye un delito. El endurecimiento será debido a la importancia del bien jurídico que se protege,

⁸⁹ Morillas Cueva, *Sistema del...*, op. cit. p. 814.

⁹⁰ “Se considerará regularizada la situación tributaria cuando se haya procedido por el obligado tributario al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria, (...) La regularización por el obligado tributario de su situación tributaria impedirá que se le persiga por las posibles irregularidades contables u otras falsedades instrumentales que, exclusivamente en relación a la deuda tributaria objeto de regularización, el mismo pudiera haber cometido con carácter previo a la regularización de su situación tributaria”.

que, en este caso y como sabemos, va a tratarse de la Hacienda Pública en cualquiera de sus niveles jerárquicos, porque se trata de un delito de carácter doloso, en el que no cabe la comisión del mismo por imprudencia. La pena básica, así mismo, podrá variar primero en función del daño causado al bien jurídico (lo que determinará que la pena a aplicar sea la mayor posible establecida dentro del marco dado) y también en función de la aplicación o no del tipo agravado o atenuado que prevé el artículo. La jurisprudencia también ha previsto procedimientos en los que la pena puede verse atenuada por la atenuante prevista en el artículo 21.5, consistente en la reparación del daño, como podría ser el caso de la Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 22 de enero de 2019⁹¹. Esto consiste principalmente en acuerdos a los que el sujeto activo llega con la Hacienda Pública, por el que abona una cuantía acordada por ambas partes, con el fin de poder apreciar la atenuante mencionada y poder evitar las penas privativas de libertad. Como comentario, decir que es una atenuante que se invoca muy frecuentemente en este tipo de delitos cuando nos encontramos con cuantías desorbitadas de dinero, y el sujeto activo se trata de un personaje público, como es el caso de la Sentencia citada.

En relación a la imposición de **sanciones administrativas**, se encuentran reguladas entre los artículos 191 y 206 de la Ley General Tributaria. El criterio a seguir en estos artículos suele ser el mismo, ya que se distingue entre infracción muy grave, grave y leve, así como la sanción que conlleva su aplicación. La misma va a depender de la concurrencia o no de una serie de circunstancias establecidas en el artículo 184, donde además se establece la gravedad en relación a la infracción tributaria⁹².

⁹¹ ‘‘Reputando como responsable del mismo en concepto de autor al acusado Cristiano Ronaldo, con la concurrencia de la circunstancia atenuante muy cualificada de reparación del daño del artículo 21.5 del Código Penal, y solicitando la imposición de las siguientes penas:(...)’’.

⁹² ‘‘Se entenderá que existe ocultación de datos a la Administración tributaria cuando no se presenten declaraciones (...). Se consideran medios fraudulentos: a) Las anomalías sustanciales en la contabilidad y en los libros o registros establecidos por la normativa tributaria. (...) b) El empleo de facturas, justificantes u otros documentos falsos o falseados, siempre que la incidencia de los documentos o soportes falsos o falseados represente un porcentaje superior al 10 por ciento de la base de la sanción. c) La utilización de personas o entidades interpuestas cuando el sujeto infractor, con la finalidad de ocultar su identidad, haya hecho figurar a nombre de un tercero, con o sin su consentimiento, la titularidad de los bienes o derechos, la obtención de las rentas o ganancias patrimoniales o la realización de las operaciones

Las sanciones, así como su fijación, vendrán marcadas por el denominado principio de reserva de ley, ya que, para estas sanciones, se admite una normativa reglamentaria, con la condición de que se concreten las sanciones a imponer para cada infracción, además de establecer como requisito necesario el derecho del obligado tributario a ser escuchado en el procedimiento sancionador⁹³.

Los artículos 185 y 186, establecen, de una manera precisa, las clases que podremos encontrar en relación a las distintas sanciones que se podrán aplicar a las infracciones tributarias realizadas, y que quedan estructuradas de la siguiente manera⁹⁴:

- a) Consecución de ayudas de carácter público por un tiempo no superior a cinco años.
- b) Negativa para la contratación con la Administración a la que competa la posición de la sanción por un tiempo no superior a cinco años.
- c) Inhabilitación para el ejercicio de profesión, cargo u oficio por un tiempo no superior a un año.

A continuación, la propia legislación tributaria, establecerá un nivel de graduación de la de las sanciones en aquellos casos en que acarreen una multa en la que venga determinado un límite máximo y mínimo. Cabe destacar en este punto, además de la cada vez mayor administrativización del Derecho Penal, a la que hemos hecho referencia en determinados puntos de este Trabajo, la analogía en este punto de la Ley General Tributaria como si de nuestro Código Penal se tratase, estableciendo distintos criterios con la finalidad de impedir la atipicidad de cualquier infracción que pueda cometerse en relación a las obligaciones tributarias, tras la no punibilidad por parte de la legislación penal de la

con trascendencia tributaria de las que se deriva la obligación tributaria cuyo incumplimiento constituye la infracción que se sanciona''.

⁹³Calvo Ortega, R. (2015) *Curso de Derecho Financiero [I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario]*., Thomson Reuters, 19ª ed., Pamplona, p. 491.

⁹⁴ Pérez Royo, F. (2015) *Derecho Financiero y Tributario.*, Thomson Reuters, 25ª ed., Pamplona, p. 205.

conducta. De esta manera, y retornando al punto a tratar, se establecen los siguientes criterios:

- a) Reiteración en la realización de conductas infractoras.
- b) Daño causado a la AEAT, teniendo en cuenta la cuantía adeudada o la cuantía percibida de manera indebida.
- c) Inobservancia de la responsabilidad de la facturación, llegando a imposibilitar el conocimiento de su volumen total o en el caso de que sea superior al 20 por 100.

7. CONCLUSIONES

A lo largo de este Trabajo, hemos podido desarrollar de una manera objetiva la finalidad principal de la Memoria, que no era otra que exponer el desarrollo desde el ámbito penal, y también, aunque de una manera no tan extensa, desde su ámbito más puramente tributario, el delito contra la Hacienda Pública. Hemos podido conocer en profundidad una de tantas figuras que forman parte de nuestra actualidad no solo en plano del Derecho, sino también en el plano mediático, de nuestro día a día, ya que se trata de una figura muy ligada a nuestra sociedad, que castiga el injusto que supone que una persona no satisfaga de una manera regular sus obligaciones fiscales. Este injusto se va a ver agravado porque, frente a la parte de la sociedad española que se encuentra al corriente de sus obligaciones, nos encontramos con la otra cara de la moneda, esa que cada año le cuesta al Estado español entre el 3.5 y el 4% del PIB (según datos de la Fundación de Estudios de Economía Aplicada), lo que se traduce en cifras que alcanzan hasta los 40000 millones de euros, que podrían sumarse a los 7400 millones de euros que suponen el importe de dinero que los contribuyentes españoles tienen en paraísos fiscales, y que produce como consecuencia que, de acuerdo a datos establecidos por Fedea, la economía sumergida alcance en España la cifra del 20% de nuestro PIB que, sin embargo, se encuentra dentro de la media de la UE.

En una encuesta realizada por un importante periódico de tirada nacional en el año 2015, los ciudadanos consideraron que más de la mitad de los españoles realiza algún tipo de defraudación al declarar sus ingresos a Hacienda, lo que supone, desde mi parecer, un dato demoledor. La primera frase que utilicé a la hora de iniciar este Trabajo fue que el Derecho Penal persigue la prevención general y especial de la comisión de nuevos delitos a través de la imposición de sanciones a la realización de conductas delictivas. Esta idea propia de la teoría relativa del prevencionismo choca bastante con el dato aportado al inicio de este párrafo, así como con esa idea de injusto añadido mencionada que supone para esa parte de la sociedad que se encuentra al día en lo que a sus deudas fiscales se refiere, de casos frecuentes de regularización voluntaria (idea tratada en este Trabajo), o casos que trascienden la vida cotidiana pasando a formar parte de la escena pública al tratarse el sujeto activo de personajes públicos de diversa índole que, o bien se encuentran

cada año en la conocida lista de morosos de la Hacienda Pública, o bien cometen los delitos previstos contra la AEAT en este Trabajo, tras los que llegan a acuerdos millonarios con la Administración con el fin de poder evitar la pena privativa de libertad, lo que supone una atenuante de la responsabilidad, así como la opción de invocar otros atenuantes o incluso eximentes de la responsabilidad criminal que dan lugar a que ni siquiera de la comisión de estas conductas delictivas se produzcan para los mismos antecedentes penales.

El Alto Tribunal estableció en el año 2003, en relación a la regularización voluntaria, que la misma supone el reconocimiento de la deuda, lo que justifica la exención de la responsabilidad penal, lo que supone, desde mi parecer, un motivo insuficiente para justificar una conducta a través de la cual se está cometiendo un delito contra una de las instituciones que supone uno de los pilares básicos de nuestra sociedad, pretendiendo reparar el daño ya causado con el ingreso del dinero adeudado en las arcas del Estado.

Para finalizar, y exponiendo mi opinión con respecto a las ideas previstas, considero que, si bien la prevención es una de las ideas básicas del Derecho Penal, este principio enunciado no se contempla con exactitud en relación a estos delitos que acarrearán una pena base privativa de libertad de uno a cinco años además de sanciones complementarias que imposibilitan la obtención de subvenciones y el disfrute de beneficios fiscales, que vuelve a chocar con otra idea enunciada por la Unidad de Delitos de la AEAT, que en el año 2014 aseguró que solo 615 de los 66000 presos que en ese momento se encontraban reclusos en las instituciones penitenciarias, estaban ahí por delitos de carácter económico. ¿Cómo es posible esta cifra de presos con los datos enunciados al principio de estas conclusiones, relativos a la parte del PIB que conforma la economía sumergida? La respuesta la encontramos en los atenuantes y eximentes de la responsabilidad que he citado también en este desenlace del Trabajo, que dan lugar a datos como el de la escasa cantidad de presos que se encuentran en nuestras cárceles por estos delitos, y como consecuencia, al aumento de la población que los ejecuta al no encontrarnos con una medida efectiva de prevención que considero, resulta necesaria con el fin de reducir considerablemente la economía sumergida que existe actualmente en nuestro país, a fin de poder seguir sosteniendo a través del conjunto de la sociedad este pilar básico que, como hemos dicho, supone la Hacienda Pública para los ciudadanos.

8. BIBLIOGRAFÍA

- Arnáiz Arnáiz. T. (Dir.) (2017) *Practicum Procedimientos Tributarios.*, Thomson Reuters, 3º ed., Valladolid, 1219 pp.
- Banacloche Palao, Julio (2018) *Aspectos fundamentales de Derecho Procesal Civil.*, La Ley, 4ª ed., Madrid, 544 pp.
- Calvo Ortega, R. (2015) *Curso de Derecho Financiero [I. Derecho Tributario. Parte General y Parte Especial. II. Derecho Presupuestario]*., Thomson Reuters, 19ª ed., Pamplona, 674 pp.
- Calvo Vérguez, J. (2014) “El nuevo art. 305.5 del CP y su compatibilidad con el art. 180.1 de la LGT”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, 3, pp. 1-14 (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).
- Sánchez Huete, Miguel Ángel (2019) “ El «non bis in idem» y las sanciones tributarias y de prevención del blanqueo”, *Quincena fiscal*, nº 1-2.
- Fitor Miró, Juan Carlos (2018) *Delito Fiscal. Un Análisis Criminológico.*, Tirant Lo Blanch, 1ª ed., Valencia, 170 pp.
- Merino Jara, I. y Serrano González de Murillo, J.L. (2004) *El delito fiscal.*, Edersa, 2º ed., Madrid, 196 pp.
- Miguel Canuto, E. de (2016) “Actuaciones en supuestos de delitos contra la hacienda pública”, *Revista Quincena Fiscal*, 10, pp. 1-26 (Disponible *on line*: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).
- Morillas Cueva, Lorenzo (2016) *Sistema del Derecho Penal. Parte Especial.*, Dykinson 2º ed., Madrid, 1550 pp.

- López Díaz, A. (2015) “Procedimientos tributarios y delito fiscal en el Proyecto de reforma de la LGT”, *Revista española de Derecho Financiero*, 167, 1-27 (Disponible on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).
- Pérez Royo, F. (2015) *Derecho Financiero y Tributario.*, Thomson Reuters, 25ª ed., Pamplona, 610 pp.
- Sánchez Huete, Miguel Ángel (2019) “ El «non bis in idem» y las sanciones tributarias y de prevención del blanqueo”, *Quincena fiscal*, nº 1-2

LEGISLACIÓN EMPLEADA

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. (*BOE*, núm. 281, de 24/11/1995).
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, de la Ley General Tributaria. (*BOE*, núm. 302 de 18/12/2003).
- Ley 47/2003, de 26 de noviembre, de la Ley General Presupuestaria. (*BOE* núm. 284, de 27/11/2003).
- Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978. (*BOE* núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).
- Ley 23/2007, de 18 de diciembre, por la que se crea la Agencia Tributaria de Andalucía y se aprueban medidas fiscales. (*BOJA* núm. 255 de 31/12/2007).
- Real Decreto, de 14 de septiembre de 1882, por el que se aprueba la Ley de Enjuiciamiento Criminal. (*BOE* núm. 260, de 17/09/1882).
- Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil (*BOE* núm. 7 de 08/01/2000).

- Ley Orgánica 7/2012, de 27 de diciembre, por la que se modifica la Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social.
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio.

JURISPRUDENCIA

- Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 45/1989 de 20 febrero. (RTC\1989\45).
- TS (Sala de lo Penal), sentencia de 3 diciembre 1991. RJ 1991\8964.
- Tribunal Constitucional (Pleno) Sentencia núm. 188/2005 de 7 julio. RTC 2005\188.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia de 25 septiembre 1990. RJ 1990\7238.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª) Sentencia núm. 801/2008 de 26 noviembre. RJ 2008\6963.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1244/2003 de 3 octubre. RJ 2003\7026
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal) Sentencia núm. 1231/1999 de 26 julio. RJ 1999\6685
- Audiencia Provincial de Barcelona (Sección 2ª) Sentencia núm. 10/2008 de 8 enero.
- Tribunal Supremo (Sala de lo Penal, Sección1ª) Sentencia núm. 491/2018 de 23 octubre. RJ 2018\4891.

- Audiencia Provincial de Madrid (Sección 17ª) Sentencia núm. 53/2019 de 22 enero. JUR 2019\112192.