

LAS MEDIDAS CAUTELARES EN PROCESOS POR DELITO FISCAL Y EL PRINCIPIO DE NO CONCURRENCIA DE SANCIONES TRIBUTARIAS* **

Yolanda Martínez Muñoz
Universidad de Alicante

El pasado 30 de octubre de 2012 vio la luz en el *Boletín Oficial del Estado* la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de las normas tributarias y presupuestarias y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude. En un momento de crisis económica y de austeridad presupuestaria como el que actualmente vivimos, las medidas dirigidas a la prevención y lucha contra el fraude fiscal resultan ciertamente necesarias. Con esta finalidad se refuerzan las medidas cautelares para asegurar el cobro de la deuda tributaria, que podrán adoptarse, de acuerdo con la modificación introducida en el párrafo 5 del artículo 81 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de sus presupuestos habilitantes, esto es la existencia de indicios racionales de que en otro caso el cobro se vería frustrado o gravemente dificultado. Adelantando el momento oportuno para la adopción de las medidas cautelares se garantiza un período en el que el contribuyente puede realizar actuaciones con el fin de impedir el cobro de la deuda tributaria. Sin embargo, la inexistencia de una propuesta de liquidación previa hará difícil conciliar en ocasiones la adopción de estas medidas de carácter preventivo con los límites que señala el apartado 3 del artículo 81 de la LGT, y en concreto con el principio de proporcionalidad respecto de la cuantía necesaria para cubrir el importe de la deuda que se asegura.

Ahora bien, dejando al margen la regulación general de las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria, destacamos que la nueva Ley de prevención del fraude fiscal se ha centrado en los supuestos más agravados de fraude, planteando la modificación de las medidas cautelares en supuestos de delito fiscal. Esta modificación se complementa posteriormente con un mandato legal a la Agencia tributaria para que continúe con la investigación patrimonial de los sujetos afectados o relacionados con un proceso por delito contra la Hacienda pública, introducido en una nueva Disposición adicional decimonovena de la LGT.

La adopción de medidas cautelares en supuestos de delito fiscal no es tan novedosa como pretende destacar la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, puesto que el párrafo 8 del artículo 81 de la LGT ya venía estableciendo la posibilidad de acordar la retención de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria en relación con personas vinculadas a un posible delito fiscal, con la finalidad de asegurar la responsabilidad civil que pudiera acordarse en vía penal.

* Comunicación presentada al II Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Las medidas de lucha contra el fraude fiscal: dimensión nacional e internacional, celebrado en la sede del Instituto de Estudios Fiscales los días 10 y 11 de enero de 2013.

** Esta comunicación se enmarca en el Proyecto de investigación del Ministerio de Economía y Competitividad titulado “La Administración tributaria en los procedimientos concursales: régimen jurídico de los créditos tributarios e implicaciones para la Hacienda pública” (DER2012-33457).

Con el objetivo de facilitar la labor judicial en estos supuestos agravados de fraude, la modificación del artículo 81.8 de la LGT permite a la Administración continuar el procedimiento administrativo en supuestos de delito fiscal para adoptar las correspondientes medidas cautelares, que en la actualidad no se reducen a la retención de devoluciones tributarias u otros pagos, sino que podría tratarse de cualquiera de las medidas previstas en este precepto de la Ley.

La regulación especial de las medidas cautelares en expedientes por delito fiscal tiene su justificación en las peculiaridades que presenta en relación con los supuestos generales de adopción de las medidas cautelares previstas en el párrafo 4 del artículo 81 de la LGT.

En primer lugar, hemos de señalar la singularidad que supone en este caso el objeto de aseguramiento. Indica el artículo 81.8 de la LGT que, en supuestos de delito fiscal, las medidas cautelares que podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, van destinadas a asegurar el pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal (en adelante, CP), esto es preferentemente la responsabilidad civil derivada del delito, que de acuerdo con lo previsto en el artículo 116 del CP corresponde a toda persona criminalmente responsable de un delito, si del mismo se derivasen daños o perjuicios. En este punto, interesa destacar la Disposición adicional décima de la LGT que, en materia de exacción de la responsabilidad civil por delito fiscal, dispone que *“la responsabilidad civil comprenderá la totalidad de la deuda tributaria no ingresada, incluidos sus intereses de demora y se exigirá por el procedimiento de apremio”*. La consideración de la deuda defraudada como responsabilidad civil derivada de una sentencia condenatoria por delito fiscal, en el sentido indicado por el Tribunal Supremo¹, supone desvirtuar la verdadera naturaleza de la obligación tributaria, que nace de la realización del hecho imponible, es anterior al delito, y no deriva de la realización de acto delictivo alguno².

En segundo lugar, la medida cautelar que analizamos en esta comunicación se caracteriza por la extensión de los sujetos a los que alcanza su notificación. Como indica la Ley, la notificación de la medida cautelar adoptada se realizará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente, que ha de decidir sobre su levantamiento o su conversión en medida cautelar judicial. De ello deriva la especialidad de estas medidas cautelares también en cuanto a su duración, puesto que si con carácter general los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción -de ahí su carácter provisional- cuando la medida cautelar se adopte con motivo de la remisión del expediente por posible delito fiscal, sus efectos se extienden hasta la decisión del órgano judicial competente sobre su levantamiento o conversión³.

¹ Dice el Tribunal Supremo que *“forzosamente ha de entenderse comprendida en la responsabilidad civil aneja al delito la indemnización correspondiente o <quantum> del perjuicio causado a la Hacienda pública, cuya integridad constituye el bien jurídico tutelado por el artículo 305 ya señalado, constituyendo la sentencia que declara la misma el título de ejecución único para hacer efectiva la deuda tributaria”* (Sentencia de 18 de diciembre de 2000).

² García Novoa, Cesar: “Elementos de cuantificación de la obligación tributaria”, *Comentarios a la Ley General Tributaria*, Ed. Civitas, Navarra, 2009, pág. 402.

³ Aparicio Pérez, Antonio: “Las medidas cautelares en la Ley General Tributaria”, *Tratado sobre la Ley General Tributaria*, Tomo I, Ed. Aranzadi, Navarra, 2010, págs. 1398 y 1399.

Sin embargo, creemos que la regulación impuesta por la reciente modificación del artículo 81.8 de la LGT, que permite adoptar medidas cautelares que aseguren el cobro de la cuantía debida, aún cuando el expediente de comprobación se haya judicializado por haber sido remitido para su tramitación penal por un presunto delito fiscal, supera la limitación descrita por el artículo 180.1 de la LGT, que exige la suspensión del procedimiento administrativo mientras se tramite el correspondiente proceso judicial⁴. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias que contiene el citado artículo de la Ley impediría la continuación del procedimiento administrativo, aún cuando solo fuera para adoptar las medidas cautelares necesarias⁵.

La contradicción existente en la actualidad entre el artículo 81.8 de la LGT, sobre medidas cautelares en supuestos de delito fiscal, y el artículo 180.1 de esta misma Ley que recoge el principio de no concurrencia de sanciones tributarias, reclama en nuestra opinión la realización de algunas consideraciones que pueden resultar interesantes tras la modificación efectuada por la Ley de prevención del fraude.

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 81.8 de la LGT, *“cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo...”*, permitiendo que el procedimiento de comprobación continúe a los solos efectos de la adopción de la medida cautelar que corresponda.

Por otro lado, el artículo 180.1 de la LGT, dentro del capítulo de la Ley dedicado a la potestad sancionadora, dispone que *“si la Administración tributaria estimase que la infracción pudiera ser constitutiva de delito contra la Hacienda pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente, o remitirá el expediente al Ministerio fiscal y se abstendrá de seguir el procedimiento administrativo, que quedará suspendido mientras la autoridad judicial no dicte sentencia firme, tenga lugar el sobreseimiento o el archivo de las actuaciones o se produzca la devolución del expediente por el Ministerio Fiscal”*. El principio de no concurrencia de sanciones tributarias obliga, en consecuencia, a la paralización del procedimiento sancionador mientras se resuelve la posible existencia de un delito fiscal. Esa es para nosotros la interpretación lógica de este precepto que, ubicado en el capítulo sobre la potestad sancionadora, impone la suspensión del procedimiento administrativo destinado a probar la culpabilidad del presunto infractor⁶.

⁴ Montero Domínguez, Antonio: “Nuevas medidas en la lucha contra el fraude fiscal. Incidencia en la Ley General Tributaria”, *Monografías Carta Tributaria*, nº. 17-18, 2012, pág. 10.

⁵ García Palacios, Jacobo, ya indicaba en relación con la normativa sobre medidas cautelares actualmente derogada que “el carácter singular de la medida que contempla el apartado 7 del art. 81 de la Ley, resulta de la atribución a la Administración de la facultad de adoptarla a pesar del desapoderamiento competencial producido a favor de la jurisdicción penal cuando ante ésta se sometan a investigación y, en su caso, a enjuiciamiento las conductas del contribuyente supuestamente constitutivas de delito contra la Hacienda pública”, “El nuevo régimen de las medidas cautelares”, *Estudios sobre la nueva Ley General Tributaria*, MEH-IEF, Madrid, 2004, pág. 699.

⁶ En este sentido, Falcón y Tella, Ramón: “La ejecución de las sentencias penales por la Agencia Tributaria”, *Editorial de Quincena fiscal*, nº 5, 2004, pág. 6.

En este sentido, la reciente reforma del artículo 305 del CP⁷ establece la posibilidad de continuar los procedimientos destinados a la liquidación y cobro de la deuda tributaria, con independencia de la existencia de un procedimiento penal por delito contra la Hacienda pública⁸, confirmando nuestra posición acerca de la suspensión exclusiva del procedimiento sancionador tributario como consecuencia del traslado del expediente al tribunal penal.

Esta interpretación del principio de no concurrencia de sanciones tributarias⁹, nos permite coordinar la suspensión exigida por el artículo 180 de la Ley con la continuación del procedimiento administrativo en orden a adoptar medidas cautelares en supuestos de delito fiscal. Para nosotros la Administración tributaria no debe paralizar el procedimiento de comprobación e investigación cuando se inicien actuaciones penales, sino que, en sentido contrario, este procedimiento debería continuar hasta su finalización, permitiendo la adopción de medidas cautelares destinadas a asegurar la deuda tributaria que pudiera resultar¹⁰. Sería necesario en cambio paralizar el procedimiento sancionador tributario si éste hubiera sido iniciado, para garantizar la aplicación del principio indicado en el artículo 180.1 de la LGT¹¹. La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, y los diferentes principios y finalidades que guían cada uno de ellos, nos lleva a afirmar que el principio *non bis in idem* no debe desplegar efecto alguno fuera del procedimiento sancionador, de manera que el procedimiento de liquidación debe llegar a su fin, y una vez iniciado el procedimiento sancionador, y apreciados indicios de delito, ha de pasarse el tanto de culpa al órgano judicial competente, suspendiéndose entonces dicho procedimiento hasta el pronunciamiento del Tribunal¹². Una interpretación diferente del artículo 180 de

⁷ Reforma introducida por la 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.

⁸ Indica el párrafo 5 del artículo 305 del CP que “*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... La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria*”.

⁹ Véase, Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones tributarias a la luz de la normativa y jurisprudencia europea”, *Crónica Tributaria*, nº 139, 2011, pág. 134.

¹⁰ Afirma Falcón y Tella, Ramón que “la nueva Ley General Tributaria sólo ordena expresamente paralizar el procedimiento sancionador y no el procedimiento inspector... al menos con carácter automático, sino que simplemente se establece que si se paraliza tal procedimiento, en tal caso cabe ampliar el plazo en otros doce meses, y si ya se había ampliado, se contará al menos con seis meses para finalizar las actuaciones y dictar liquidación. Lo que permite entender que es la Administración la que puede y debe liquidar la cuota e intereses, con independencia de que lo haga antes o después de la condena fiscal”, “La ejecución de las sentencias penales...”, *ob. cit.*, pág. 6.

¹¹ Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...”, *ob. cit.*, pág. 134.

¹² Dice Barrachina Juan, Eduardo, “Debe existir una certeza o convencimiento común sobre la ilegalidad cometida, que se traduce en la cuantificación preceptiva del importe económico dejado de abonar, porque de lo contrario técnicamente es imposible que se pueda incoar un procedimiento penal, pues la Administración Tributaria no cuantifica el importe de la deuda de la cual es acreedora. Y al mismo tiempo, en esa remisión administrativa al orden penal, también debe contener los elementos necesarios para justificar la participación del obligado tributario, a efectos de poder determinar, sin duda alguna, su posible culpabilidad”, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones de la Administración tributaria a la jurisdicción penal en caso de delito fiscal”, *Gaceta Fiscal*, nº. 315, 2012, pág. 45.

la LGT supondría una contradicción con lo dispuesto actualmente en el artículo 305.5 del CP.

En apoyo de nuestra interpretación reseñamos lo indicado por el artículo 305.7 del CP que en este sentido señala que *“en los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración tributaria no haya podido liquidar por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora, los jueces y tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley”*. Como ha venido a afirmar Falcón y Tella¹³, de este apartado del artículo 305 del CP se desprende que la Agencia Tributaria no debe necesariamente paralizar el procedimiento de liquidación cuando se inician actuaciones penales. Es significativa la rúbrica del artículo 180.1 de la LGT, así como su ubicación sistemática dentro de los principios de la potestad sancionadora, para entender que la referencia a la necesidad de paralizar el procedimiento alude exclusivamente al procedimiento sancionador y no al de comprobación e investigación.

No obstante lo anterior, nuestro propósito de establecer una correcta interpretación de las medidas cautelares en procesos por delito fiscal del artículo 81.8 de la LGT, así como del principio de no concurrencia de sanciones tributarias del artículo 180.1 de esta misma Ley, con la finalidad de abandonar cualquier resquicio de incompatibilidad entre ambos preceptos legales, exige una referencia al artículo 32 del Reglamento General del Régimen Sancionador (en adelante, RGGS), que al regular las actuaciones en supuestos de delito fiscal desarrolla la Ley del siguiente modo:

Primero, impone la paralización del procedimiento administrativo cuando la Administración tributaria considere que la conducta del obligado tributario pudiera ser constitutiva de delito. Siendo ésta una norma contenida en el Reglamento que desarrolla el procedimiento sancionador tributario, e incluida entre las disposiciones especiales en materia de sanciones tributarias, una interpretación lógica haría pensar que el procedimiento administrativo al que se refiere el artículo 32 del RGGS es el procedimiento sancionador tributario, siendo además en su fase de tramitación donde la Administración ha de probar la culpabilidad que permite el traslado del expediente para su tramitación penal. En otro caso, estaríamos ante un supuesto de responsabilidad objetiva no permitida por la Ley¹⁴.

Segundo, indica que esta circunstancia, esto es la existencia de un posible delito fiscal, puede apreciarse incluso antes de la propuesta de liquidación, en cuyo caso ese es el momento oportuno para poner en conocimiento del órgano jurisdiccional competente la concurrencia de los hechos que pudieran conformar un posible delito fiscal. Si la remisión de las actuaciones al orden jurisdiccional penal se produce con anterioridad a la propuesta de liquidación o incluso después de la misma, como indica el artículo 32.2

¹³ Falcón y Tella, Ramón: “La reforma del Código Penal: la nueva concepción de la responsabilidad civil derivada del delito fiscal y la posible concurrencia de éste con el delito de blanqueo”, *Editorial de Quincena Fiscal*, nº. 1-2, 2011, pág. 10.

¹⁴ Como indica Barrachina Juan, Eduardo, “la aludida contradicción entre la imputación de una determinada conducta, que puede tener aspectos de infracción tributaria, pero que por su importe puede tratarse de un delito fiscal, exige siempre un plus, al menos en la fase administrativa, para poder acreditar la culpabilidad del deudor tributario, que en modo alguno se puede presumir”, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones...”, ob. cit., pág. 43.

del RGGS, el procedimiento de comprobación e investigación destinado a la regularización de la situación tributaria del sujeto pasivo no llega a su fin, siendo en ocasiones complicado determinar la cuantía de los pagos a los que tendrá que hacer frente el obligado tributario en caso de apreciarse la existencia de un delito fiscal por el Tribunal penal¹⁵. Hemos de recordar también en este punto que la adopción de medidas cautelares que permite el artículo 81.8 de la LGT ha de realizarse dentro de los límites que establece dicho precepto con carácter general, por lo que habrán de ser proporcionadas al daño que se quiere evitar, pero también a la cuantía de la deuda que aseguran. Si entendemos que el procedimiento de comprobación e investigación se suspende sin propuesta de liquidación en los supuestos de posible delito fiscal, en algunas ocasiones estas medidas provisionales se adoptarán sin conocimiento del importe de la deuda tributaria cuyo cobro pretenden asegurar, con el riesgo de infringir la proporcionalidad exigida por la Ley.

Tercero, si como pretendemos, la apreciación de indicios de un posible delito fiscal se produjese durante la tramitación del procedimiento sancionador tributario, la liquidación que resulte del procedimiento de comprobación e investigación habría sido dictada por el órgano competente, y la suspensión indicada en el artículo 32 del RGGS alcanzaría a la tramitación del procedimiento sancionador, así como a la ejecución de la liquidación resultante de aquel procedimiento hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial. Creemos que solamente esta interpretación permite compatibilizar los preceptos anteriormente referidos -artículos 81.8 y 180.1 de la LGT- consintiendo que la Administración tributaria adopte medidas cautelares proporcionadas antes de la remisión del expediente al órgano jurisdiccional penal para el castigo de un posible delito fiscal.

De este modo, si entendemos que el procedimiento administrativo que ha de paralizarse, de acuerdo con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias previsto en el artículo 180.1 de la LGT, es el sancionador, el procedimiento de comprobación e investigación tributaria puede continuar, siendo posible adoptar en el desarrollo del mismo las medidas cautelares necesarias para garantizar el cobro de la deuda tributaria y de las demás cuantías que en su caso pudieran derivar de una sentencia condenatoria por delito fiscal, sin contravención de norma legal alguna¹⁶.

Por otro lado, como indica la Exposición de motivos de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, la modificación realizada en el ámbito de las medidas cautelares en relación con los supuestos agravados de delito fiscal, se complementa con el mandato establecido por la Disposición adicional decimonovena para la investigación patrimonial de los sujetos implicados en un proceso por delito fiscal, a la que se refiere asimismo el artículo 81.8 de la LGT. A tenor de esta Disposición adicional *“En procesos por delito contra la Hacienda pública... los órganos de recaudación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la*

¹⁵ “Si no hay cuantificación económica de la deuda tributaria, ¿cómo podrá el Ministerio Fiscal presentar denuncia, si no se sabe si la conducta del obligado tributario se puede tipificar en el artículo 305 del Código penal?”, se pregunta Barrachina Juan, Eduardo, “Motivación preceptiva en la remisión de actuaciones...”, ob. cit., pág. 37.

¹⁶ Véase Falcón y Tella, Ramón: “La ejecución de las sentencias penales...”, ob. cit., pág. 8. Asimismo, Martínez Muñoz, Yolanda: “La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...”, ob. cit., págs. 123 y 124.

supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniarias asociadas al delito”.

A estos efectos, los órganos de recaudación dispondrán de amplias facultades de comprobación e investigación, podrán requerir información, y adoptar las medidas cautelares a las que se refiere la Ley General Tributaria en su artículo 81.8. Ello quiere decir que, paralizado el procedimiento administrativo por indicios de delito fiscal, la Administración tributaria seguirá actuando, en este caso a través de sus órganos de recaudación, con la finalidad de conocer el patrimonio disponible para hacer efectivo el importe debido como consecuencia del delito. Como venimos justificando a lo largo de esta comunicación, son entonces los órganos encargados de imponer las correspondientes sanciones los únicos que dejan de actuar en supuestos de delito fiscal, paralizando el procedimiento destinado a determinar la culpabilidad del presunto infractor y la correspondiente sanción.

De acuerdo con ello podemos concluir diciendo que, por un lado, así entendido el nuevo párrafo 8 del artículo 81 de la LGT se muestra conforme con el principio de no concurrencia de sanciones tributarias al que se refiere el artículo 180.1 de la LGT, y por otro lado, tras la reforma del artículo 305 del CP resulta necesaria la modificación del artículo 180 de la LGT para adecuar la normativa tributaria al contenido de la nueva regulación del delito fiscal¹⁷.

¹⁷ Véase en este sentido la propuesta de modificación del artículo 180 de la LGT formulada por nosotros en “*La revisión del principio de no concurrencia de sanciones...*”, *ob. cit.*, págs. 136 y 137.