

CAPÍTULO QUINTO

DERECHO A LA LIBERTAD: ASPECTOS MATERIALES Y PROCEDIMENTALES DEL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA*

Félix Alberto VEGA BORREGO**

SUMARIO: I. *Introducción: el delito de defraudación tributaria y las infracciones tributarias.* II. *Aspectos materiales.* III. *Aspectos procedimentales.* IV. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN: EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN TRIBUTARIA Y LAS INFRACCIONES TRIBUTARIAS

El artículo 31 de la Constitución española contempla el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. El desarrollo de este deber constitucional, el ordenamiento español, prevé un conjunto de obligaciones tributarias; estas obligaciones no sólo consisten en pagar determinadas cantidades a la hacienda pública (obligaciones materiales), pues también se contempla un buen número de obligaciones de carácter formal, por ejemplo, la obligación de llevar libros de contabilidad, registros, emitir facturas, etcétera.

El incumplimiento de estas obligaciones, además de la regularización de las cuotas impagadas, puede llevar aparejada la imposición de una sanción administrativa. En efecto, la normativa española, y específicamente la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, del 17 de diciembre), tipifica como infracciones tanto actuaciones que producen perjuicio económico a la ha-

* Este trabajo se ha realizado en el marco del proyecto CEAL UAM-Santander “La fiscalidad como incentivo de las relaciones económicas y comerciales entre España y América Latina” y el proyecto DER2012-31931, del Ministerio español de Economía y Competitividad.

** Profesor titular de derecho financiero y tributario en la Universidad Autónoma de Madrid.

cienda pública —ligadas fundamentalmente al incumplimiento de obligaciones materiales—, como el incumplimiento de las obligaciones de carácter formal.

Las sanciones previstas para cada una de las infracciones se imponen, con carácter general, en un procedimiento administrativo separado y distinto del procedimiento dirigido a comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias. Las sanciones derivadas de la comisión de infracciones tributarias son fundamentalmente de carácter pecuniario; pero también, están previstas sanciones de carácter no pecuniario para determinadas infracciones. En la medida en que nos encontramos ante el ejercicio de la potestad sancionadora de la administración, estas sanciones no pueden consistir en la privación de libertad del contribuyente, ya que el artículo 25.3 de la Constitución española establece que “la Administración civil no podrá imponer sanciones que, directa o subsidiariamente, impliquen privación de libertad”.

Por otro lado, es necesario tener en cuenta que el incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias puede constituir una conducta sancionada por el Código Penal. Como veremos, la normativa española, sólo sanciona penalmente las conductas que producen un perjuicio económico a la hacienda pública, bien porque se elude el pago del impuesto o se obtienen indebidamente devoluciones o beneficios tributarios. Desde esta perspectiva, al menos desde un punto de vista material, no existen diferencias esenciales entre las conductas sancionadas penalmente y las que se tipifican como meras infracciones administrativas. No obstante, se pueden advertir algunas diferencias en la regulación, además de la circunstancia que las conductas sancionadas penalmente pueden llevar aparejada la imposición de una pena de privación de libertad, cosa que no sucede, como hemos visto, cuando se trata de infracciones administrativas.

El primer elemento diferenciador es que la conducta sólo se sanciona penalmente cuando el contribuyente produce un *perjuicio económico relevante* a la hacienda pública; relevancia que se mide por la cuantía defraudada (más de 120.000 euros, que representa aproximadamente 1,900.000 pesos mexicanos). La segunda diferencia se refiere a los aspectos subjetivos del delito y de la infracción. En ese sentido, tanto en el ámbito administrativo como en el penal, el incumplimiento de una obligación tributaria únicamente puede ser sancionado si concurre una actuación culpable del contribuyente. No existe, por lo tanto, responsabilidad objetiva ni en el ámbito administrativo ni en el ámbito penal. Sin embargo, mientras que en la esfera administrativa se sancionan las acciones u omisiones dolosas o culposas *cualquiera que sea el grado de negligencia*, el delito fiscal precisa siempre de una conducta dolosa; esto es, debe concurrir una conducta intencional y deliberadamente dirigi-

da a defraudar el pago. Ello es así porque el artículo 12 del Código Penal (Ley Orgánica 10/1995, del 23 de noviembre) dispone que “las acciones u omisiones imprudentes sólo se castigarán cuando expresamente lo disponga la Leyes” y resulta que los artículos 305 y 305 bis de la misma norma, no prevén el castigo por imprudencia en el ámbito del delito de defraudación tributaria.

De acuerdo con lo anterior el objeto de este trabajo es analizar los aspectos esenciales del delito fiscal en la regulación española; poniendo de relieve también algunos de los problemas que se plantean con los procedimientos administrativos y penales dirigidos a su persecución. Por lo que hay que tener en cuenta que, en la mayoría de los casos, el origen del procedimiento penal por delito fiscal se encuentra en un previo procedimiento administrativo de comprobación tributaria. Como el principio *ne bis in idem* prohíbe sancionar dos veces los mismos hechos, lo que sucede con carácter general es que el procedimiento penal tiene preferencia sobre el procedimiento administrativo. Ello provoca que la administración tributaria deba paralizar el procedimiento administrativo hasta que no se resuelva el procedimiento penal, reiniciándolo o no con posterioridad, según el caso. Esta última cuestión dependerá fundamentalmente del sentido de la decisión judicial que se haya adoptado.

II. ASPECTOS MATERIALES

El delito de defraudación tributaria está regulado en los artículos 305 y 305 bis del Código Penal. La conducta sancionada consiste en producir un perjuicio económico a la hacienda pública por no declarar las cantidades que se deben ingresar u obtener indebidamente devoluciones tributarias o beneficios fiscales.

Se trata de un delito doloso que precisa que exista una conducta intencional y deliberadamente dirigida a defraudar el pago. Cuando el contribuyente actúa con mera negligencia o culpa no es posible la condena por este delito, aunque la cuantía defraudada supere los 120.000 euros. La doctrina mayoritaria ha considerado que la cuantía señalada es una condición objetiva de punibilidad, lo que significa “que no sería necesario que dicha cuantía sea abarcada por el dolo del autor”.¹ Este elemento contrasta con la regulación de las infracciones tributarias en la Ley General Tributaria, en las que solamente se computa para fijar la base de la sanción las cantidades

¹ Varios autores, *Memento Penal 2011*, Madrid, Ediciones Francis Lefebvre, 2011, p. 1159.

dejadas de ingresar como consecuencia de acciones u omisiones culpables del contribuyente. Ello supone que no se computarán para fijar la base de la sanción las cantidades dejadas de ingresar respecto de las que no concurre un comportamiento culpable. En nuestra opinión, este enfoque debería trasladarse al ámbito del delito fiscal, en el sentido de que el hecho de que se hayan dejado de ingresar más de 120.000 euros sólo debería determinar la posibilidad de haber cometido este delito si tales cantidades son consecuencia de una conducta dolosa del contribuyente. Conforme a ello, consideramos que a la hora de fijar la cuantía defraudada deberían excluirse la parte de la cuota dejada de ingresar que no responda a una actuación dolosa del contribuyente.²

Por otra parte, el artículo 305.2 del Código Penal regula cómo se determina la cuantía defraudada al efecto de verificar si se supera o no el monto señalado de 120.000 euros dependiendo del tipo de tributo. Aquí el Código Penal distingue tres tipos de tributos.

En primer lugar están los tributos de carácter periódico, que son los que gravan una manifestación de capacidad económica que se produce de manera continuada a lo largo del tiempo, y que la Ley fracciona estableciendo periodos impositivos. Es necesario que la *cuota defraudada* (sin incluir intereses y recargos) en un concreto periodo impositivo supere la cuantía señalada. Así, por ejemplo, si un contribuyente defrauda 100.000 euros de cuota en el impuesto a la renta 2012 y 60.000 euros en el de 2013, no habría cometido el delito, pues aunque la suma de ambos supera 120.000 euros, ninguno de ellos de forma individual supera esa cifra.

El segundo tipo son los tributos instantáneos de declaración periódica. Un tributo instantáneo se caracteriza porque grava operaciones o hechos que se producen en un momento concreto y se agotan con su propia realización. Es el caso, por ejemplo, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) porque somete a tributación de forma individualizada cada entrega de bien o prestación de servicios realizada por un empresario. En principio, al tratarse de un impuesto instantáneo, para que se supere la cuantía del delito fiscal sería necesario analizar cada operación de forma individualizada. Ello supondría que solamente se cometería el delito en las operaciones que se hubiera defraudado más de 120.000 euros. Esta forma de cuantificar la cuota haría muy complejo el cumplimiento de este requisito, porque en supuestos como el IVA solamente afectaría a las operaciones cuya base imponible

² Vega Borrego, Félix Alberto, “El nuevo régimen de las infracciones y sanciones tributarias”, *Cuadernos de derecho para ingenieros*, Madrid, Iberdrola-La Ley, 2013, pp. 147-167.

fuera superior a 570.000 euros, ya que la cuota de IVA al 21% superaría los 120.000 euros.³

Para evitar lo anterior, la norma establece la figura del tributo instantáneo de declaración periódica. Se trata de tributos que gravan operaciones concretas y que se declaran de forma periódica, agrupando el conjunto de operaciones producidas durante el periodo de declaración. Es lo que sucede con el IVA y otras obligaciones tributarias (como las retenciones y otros pagos a cuenta), que se declaran mensual o trimestralmente. Para estos tributos la regla que establece el Código Penal se refiere a la cuantía defraudada en el año natural. Por tanto, no se atiende ni a la cuota defraudada en cada operación, ni a las cantidades defraudadas en un periodo mensual o trimestral de declaración. Lo relevante es lo defraudado en el año natural. Así, por ejemplo, en materia del IVA habría que defraudar en un año concreto más de 120.000 euros, con independencia de que la defraudación se haya producido en una operación o mediante la suma de las declaradas en meses o trimestres diferentes.

Finalmente están los tributos instantáneos que no se declaran de forma periódica. Lo cual para determinar si se cumple o no la cuantía establecida por el del Código Penal hay que estar al importe de la cuota derivada de cada hecho imponible.

La cuantificación de la cantidad defraudada en el ámbito del procedimiento penal no corresponde formalmente a la administración tributaria sino al órgano del orden jurisdiccional penal competente para conocer del asunto. Se trata, como ha señalado la doctrina, de una cuestión prejudicial de naturaleza administrativa de carácter no devolutivo.⁴ De hecho, la administración tributaria está vinculada por los hechos probados y la determinación de la cuantía efectuada en el ámbito penal, como de forma expresa recoge el artículo 257 de la Ley General Tributaria. Adicionalmente,

³ El tipo de gravamen general aplicable en el IVA español es del 21%. Existe también un tipo reducido del 10% y uno “superreducido” del 4%.

⁴ Véase Iglesias Capellás, Joan, “La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, t. I, núm. 3, 2013; trabajo consultado en la base de datos *laleydigital.es*. Como señala este autor, “la prejudicialidad en el proceso penal viene regulada en... la Ley de Enjuiciamiento Criminal [que] establece una regla general y una regla especial. Según lo dispuesto en el artículo 3 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, la competencia del juez penal se extiende al conocimiento y decisión de cualesquiera cuestiones civiles o administrativas que se encuentren íntimamente ligadas al hecho punible. Luego, si a las cuestiones de carácter tributario planteadas en el juicio por delito contra la Hacienda Pública se les aplica el régimen de la denominada prejudicialidad «no devolutiva», será el juez penal quien las resolverá aplicando, a tal efecto, las normas sustantivas del Derecho tributario, pero con arreglo a las exigencias probatorias del proceso penal”.

cuando se produce la condena por delito fiscal, el contribuyente además de tener que cumplir con las penas previstas en el Código Penal, a las que nos referiremos en este epígrafe, tiene que pagar la deuda tributaria dejada de ingresar, que está conformada por la cuota correspondiente y los intereses de demora. En este sentido, aunque si bien es una cuestión debatida en España, cuando se produce una condena por delito fiscal, la deuda tributaria se exige por la vía de la responsabilidad civil derivada del delito produciéndose —en cierto modo— una mutación del título por el que se exige al contribuyente el pago de dicha deuda.⁵

El hecho de que el pago de la deuda tributaria forme parte del contenido de la sentencia no impide la colaboración de la administración tributaria con la jurisdiccional penal al efecto de la exacción por la vía de apremio, si fuera necesaria, de la misma y del resto de conceptos pecuniarios que comprendiera la condena. Por lo que se contempla, entre otros preceptos, en el artículo 305.7 del Código Penal que:

...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 liquidado por prescripción u otra causa legal..., 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.⁶

La condena por un delito fiscal, además del pago de la deuda, lleva aparejada la pena de prisión de uno a cinco años y una multa del tanto al séxtuplo de la cuota defraudada. No obstante, a partir del 2012 se ha incluido una modalidad agravada de este delito (artículo 305 bis del Código Penal) en la que la pena de prisión es de dos a seis años y multa del doble al séxtuplo de la cuota, que se aplica cuando concurre alguna de las circunstancias siguientes: *a)* la cuota defraudada es superior a 600.000 euros; *b)* la defraudación se ha cometido en el seno de una organización o de un grupo criminal, y *c)* se han utilizado testarrefos o paraísos fiscales que han dificultado la investigación. La modalidad agravada trae consigo otra consecuencia relevante: el delito prescribe a los diez años y no a los cinco años, como sucede con la modalidad normal, de acuerdo con el artículo 131 del Código Penal.

⁵ Ribes Ribes, Aurora, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007, pp. 168 y ss.

⁶ Véase lo que establece la disposición adicional 10a. de la Ley General Tributaria y el artículo 128 del Reglamento General de Recaudación (aprobado por el Real Decreto 939/2005, del 29 de julio).

En relación con esta última cuestión, hay que destacar que el plazo de la prescripción tributaria del derecho de la administración a liquidar la deuda tributaria no coincide con el previsto para la prescripción penal del delito fiscal. En efecto, el artículo 66 de la Ley General Tributaria contempla un plazo de cuatro años. Así, las causas que interrumpen la prescripción tributaria son las que regula la Ley General Tributaria en su artículo 68, dando ello como resultado que es posible que se produzca la prescripción penal y no la tributaria y viceversa; esto es, que haya prescrito el derecho de la administración tributaria a liquidar la deuda, pero que en cambio todavía no haya prescrito el derecho a perseguir penalmente el delito. En este tipo de situaciones la pregunta que se plantea es sencilla ¿cabe la condena por delito fiscal cuándo ha prescrito el derecho de la administración tributaria a liquidar la deuda tributaria? La respuesta del Tribunal Supremo español ha sido afirmativa, por lo que a pesar de que la administración tributaria no pueda liquidar ya la deuda, es posible una condena por delito fiscal, que llevará aparejada también la exigencia de la deuda tributaria, si bien como responsabilidad civil derivada del delito cometido.⁷ Esta ha sido la posición de la jurisprudencia desde 1998, año en el que dejó de coincidir el plazo de la prescripción penal con el previsto en la Ley General Tributaria. Como hemos visto, esta diferencia se ha visto agravada recientemente, como consecuencia de la ampliación a diez años de la prescripción para determinadas modalidades del delito fiscal.

Por otra parte, esta ampliación del plazo de prescripción es relevante, entre otros aspectos, si se conecta con la posibilidad con la que cuenta el contribuyente de regularizar las obligaciones tributarias de forma espontánea para evitar la responsabilidad tributaria y penal.

En este sentido, en el ámbito de las infracciones tributarias es relevante destacar que lo que se sanciona no es realmente el haber dejado de ingresar, sino el hecho de no haber declarado, o haberlo hecho incorrectamente, que se tenía que ingresar una determinada cuota. Por este motivo el artículo 27

⁷ Véase, entre otras, la sentencia del Tribunal Supremo del 6 de noviembre de 2000, recurso 3286/1998, que señala lo siguiente: "...ha de estimarse que dicha norma no modifica el plazo de prescripción del delito fiscal pues nada obsta a que el delito se someta legalmente a plazos de prescripción más largos que la infracción administrativa, en razón de su mayor gravedad. Por otra parte tampoco cabe estimar que la extinción de la obligación tributaria por prescripción pudiese determinar la atipicidad sobrevenida de la conducta delictiva, pues la tipicidad es un concepto que viene referido al momento en que se realizó la acción u omisión típica, y en dicho momento no cabe duda alguna de la concurrencia de la deuda tributaria y de su elusión en forma típica, por lo que se consumó la actuación delictiva sin que pueda incidir en la tipicidad, ya realizada, una eventual extinción posterior de la deuda tributaria" (fundamento jurídico 7o.).

de la Ley General Tributaria establece la posibilidad de regularizar voluntariamente las obligaciones tributarias antes de que la administración inicie un procedimiento de comprobación. Cuando el contribuyente regulariza su situación de forma espontánea; es decir, sin que exista una previa actividad administrativa de comprobación, el artículo 27 de la Ley General Tributaria dispone la imposibilidad de que se sancione al contribuyente por las cuotas regularizadas. No obstante, la exclusión de sanciones permite la imposición al contribuyente de un recargo, cuya cuantía máxima (20%) es significativamente inferior a la sanción mínima que se podría imponer (50%). Así, el artículo 27 de la Ley General Tributaria establece un mecanismo general de regularización voluntaria, que excluye la imposición de sanciones, precisamente porque lo que se sanciona es el no declarar que se tiene que ingresar y no tanto el hecho de que no se ingrese. Otra cosa es que sea evidente que quien regulariza al amparo del artículo 27 de la Ley General Tributaria ha incumplido el deber de declarar en el plazo que tenía que ingresar, si bien como declara de forma espontánea la tardanza en el cumplimiento de este deber solamente tiene como consecuencia la imposición de un recargo.

La aplicación del artículo 27 de la Ley General Tributaria precisa que el contribuyente regularice su situación tributaria de forma espontánea y transparente. El primer requisito exige la presentación de la autoliquidación que regulariza su situación tributaria antes de que se haya notificado válidamente un requerimiento de la administración referido a la misma obligación tributaria que se regula. Por requerimiento se entiende “cualquier actuación administrativa realizada con conocimiento formal del obligado tributario conducente al reconocimiento, regularización, comprobación, inspección, aseguramiento o liquidación de la deuda tributaria” (artículo 27.1 de la Ley General Tributaria).

El requisito de la transparencia se desarrolla en el artículo 27.4 de la Ley General Tributaria: “para que pueda ser aplicable lo dispuesto en este artículo, las autoliquidaciones extemporáneas deberán identificar expresamente el período impositivo de liquidación al que se refieren y deberán contener únicamente los datos relativos a dicho período”. La norma exige al contribuyente que presente su autoliquidación reconociendo que está regularizando una obligación tributaria anterior, identificándola de forma concreta e incluyendo exclusivamente aquellos elementos que estén vinculados con la misma.

Por otra parte, otro dato que confirma que la Ley General Tributaria no sanciona el hecho de no pagar, es que la aplicación de la exclusión de sanciones del artículo 27 de la misma norma no precisa ni que se pague la cuota declarada en la autoliquidación complementaria, ni tampoco el recargo que

proceda. No obstante, si no se paga ni la cuota ni el recargo, la administración intentará el cobro por la vía de apremio, pero la imposibilidad de sancionar permanece incólume.

Pues bien, el artículo 305.4 del Código Penal establece un mecanismo similar al del artículo 27 de la Ley General Tributaria para evitar la responsabilidad penal. Aquí, es preciso regularizar la obligación tributaria antes de que se haya notificado cualquier actuación de la administración tributaria dirigida a comprobar dicha obligación, que el Ministerio Fiscal o el abogado del Estado hayan interpuesto querrela o denuncia y antes de que el Ministerio Fiscal o el juez de instrucción realicen actuaciones que le permitan tener conocimiento formal de la iniciación de diligencias. Sin embargo, además de que la regularización tiene que ser espontánea, el artículo 305.4 del Código Penal exige que el contribuyente “haya procedido... al completo reconocimiento y pago de la deuda tributaria”. Por lo tanto, en este ámbito se exige algo que no precisaba el artículo 27 de la Ley General Tributaria: el pago. Asimismo, se requiere que la regularización sea completa, particular que no lo contempla el artículo 27 de la Ley General Tributaria, sin perjuicio de que la exclusión de sanciones que establece sólo alcanza a la parte de la cuota que se regulariza. El Código Penal establece este requisito para evitar regularizaciones parciales, con el fin de dejar la cuota defraudada por debajo de la cuantía establecida y así evitar la responsabilidad penal. El artículo 252 de la Ley General Tributaria, en desarrollo de dicho precepto del Código Penal, dispone lo siguiente: “la deuda tributaria se entiende integrada por los elementos a los que se refiere el artículo 58 de esta Ley, debiendo proceder el obligado tributario a la autoliquidación e ingreso simultáneo tanto de la cuota como de los intereses de demora y de los recargos legalmente devengados a la fecha del ingreso”.

La regularización voluntaria del delito fiscal plantea situaciones singulares. La más significativa es que en muchos casos se regularizan obligaciones que están prescritas para la administración tributaria pero no para su persecución penal. La administración tiene que aceptar un pago de una deuda prescrita, que se hace con el fin de evitar la responsabilidad penal. Para evitar cualquier tipo de controversia, la Ley General Tributaria (artículo 221.1, inciso *c*) y el Código Penal establecen ahora de forma expresa que las cantidades pagadas no serán objeto de devolución.

La ampliación de cinco a diez años de la prescripción del delito fiscal en algunos casos aumentará la complejidad de las regularizaciones voluntarias y, del mismo modo, la presentación de autoliquidaciones complementarias de obligaciones que están prescritas desde la perspectiva del plazo de cuatro años de la Ley General Tributaria. En efecto, a partir de ahora no sólo se

planteará si se regulariza o no el quinto año para evitar una eventual responsabilidad penal si la cuota defraudada fuera superior a 120.000 euros. Habrá que ver qué es lo que ocurre con los años anteriores hasta llevar al décimo, siempre que concurra alguna de las circunstancias del artículo 305 bis del Código Penal.

III. ASPECTOS PROCEDIMENTALES

1. *Consideraciones previas*

El delito fiscal plantea diversas cuestiones de carácter procedimental. Muchas de ellas tienen su origen en la conexión objetiva que existe entre los procedimientos de comprobación tributaria —especialmente el procedimiento de inspección— y el proceso penal por delito contra la hacienda pública.

En efecto, los hechos que se comprueban en el procedimiento inspector son relevantes tanto a efectos tributarios como penales. De hecho, la sospecha de la comisión de un delito fiscal suele surgir durante la tramitación del procedimiento de inspección, que es donde, generalmente, aparecen los primeros medios de prueba, y en ocasiones los decisivos, para fundamentar la posterior condena en el proceso penal.⁸ En suma, como ha señalado la doctrina

las comprobaciones efectuadas en el procedimiento inspector pueden ser utilizadas en el proceso penal; a la inversa, los hechos probados en el proceso penal serán también relevantes en el procedimiento tributario. Se produce de ésta manera una coincidencia o interferencia material entre ambos procedimientos, lo que puede dificultar su necesaria separación.⁹

Los problemas principales que se plantean tienen que ver con el hecho de que ambos procedimientos se rigen por principios y normas diferentes que, en ocasiones, son contrapuestos. Mientras que el procedimiento de inspección tiene como finalidad verificar la correcta aplicación del sistema tributario —que es con el que se obtiene buena parte de los ingresos destinados para financiar los gastos públicos— el procedimiento penal pretende conservar el ordenamiento jurídico, reprimiendo aquellos actos considera-

⁸ Ruiz García, José Ramón, “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011; trabajo consultado en la base de datos *Aranzadi Insignis*.

⁹ *Idem*.

dos punibles mediante la imposición de una pena. Las diferencias entre ambos procedimientos afectan fundamentalmente a la posición jurídica que tiene el contribuyente en ambos procedimientos, y a la práctica y valoración de las pruebas correspondientes.

Por la naturaleza de este trabajo no podemos analizar todos y cada uno de las cuestiones que se plantean derivadas de la relación que existe entre ambos procedimientos. De dichas cuestiones nos ocuparemos, en primer lugar, de aquellas que están relacionadas con la subordinación que existe del procedimiento tributario de inspección al procedimiento de carácter penal. Y, a continuación, trataremos un aspecto concerniente a la función de auxilio al orden jurisdiccional penal que tiene atribuida la administración tributaria al efecto de perseguir delitos contra la hacienda pública. Se trata en particular de la intervención de los inspectores de Hacienda durante el proceso penal, bien a título de peritos, de testigos, peritos-testigos. No nos ocuparemos de otra cuestión de indudable importancia en este ámbito, como es el alcance del derecho a no autoincriminarse. La razón de que omitamos esta cuestión es que su análisis específico se realiza en otro capítulo de esta obra.

2. La subordinación del procedimiento de inspección al procedimiento penal

La legislación española, al menos hasta la reforma de 2012 del artículo 305 del Código Penal por la Ley Orgánica 7/2012, ha adoptado un sistema de articulación entre los procedimientos de comprobación y el penal basado en el principio de subordinación del procedimiento tributario al proceso penal y la consiguiente primacía de los órganos del orden jurisdiccional penal sobre la administración tributaria. Siguiendo a Ruiz García, esta preferencia se pone de manifiesto en los siguientes aspectos:¹⁰ en primer lugar, el pase del tanto de culpa al órgano judicial o la remisión del expediente al Ministerio Fiscal determinan la paralización del procedimiento tributario, y la correspondiente remisión de las actuaciones administrativas hasta la finalización del proceso penal. En segundo lugar, dentro del proceso penal, corresponde al juez penal determinar el importe de la cuota defraudada y valorar los elementos de prueba, sin que esté vinculado por las actuaciones administrativas previas. En tercer y último lugar, al reanudar el procedimiento tributario cuando finalice el proceso penal la administración tributaria deberá respetar el contenido de la resolución judicial que ponga fin al proceso.

¹⁰ *Idem.*

Es el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, el que establece la obligación de paralizar el procedimiento tributario, señalando que cuando

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.

A su vez este precepto se desarrolla en el artículo 32 del Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario (Real Decreto 2063/2004, del 15 de octubre), que concreta cómo debe producirse la paralización del procedimiento tributario en función del momento en que aprecie que la conducta pudiera ser constitutiva de delito. Así, por ejemplo, cuando tal apreciación tiene lugar durante el procedimiento sancionador, y se hubiera dictado la liquidación, el artículo 32.2 del Reglamento del Procedimiento Sancionador Tributario dispone que se suspenderá la tramitación del procedimiento sancionador y también se suspenderá “la ejecución de la liquidación hasta que recaiga la correspondiente resolución judicial”.

Pero, lo que no puede soslayarse es que el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, exigía que el pase del tanto de culpa a la vía penal debe producirse tan pronto como la administración tributaria tenga constancia de los hechos que le permitan considerar que ha podido cometerse un delito de defraudación tributaria. Este requisito legal, desde esta perspectiva, constituye en cierto modo una garantía para el contribuyente, en el sentido de que la administración tributaria no puede prolongar a su arbitrio el procedimiento administrativo en la medida en que cuando es posible apreciar la comisión del delito de defraudación tributaria, se impone la obligación de pasar el tanto de culpa a la vía penal. A pesar de ello, la administración tributaria goza de un cierto margen de apreciación, lo que puede provocar en algunos casos que se retrase dicha remisión de modo injustificado, especialmente cuando con ello lo que se pretende es acumular medios de prueba para posteriormente aportarlos en la vía penal, utilizando a tal efecto las facultades y potestades que el ordenamiento reconoce a la administración tributaria, que son de especial relevancia cuando se trata del procedimiento de inspección. Para estos casos la normativa no establece ninguna consecuencia, sin perjuicio de que algún autor haya señalado que los medios de prueba recabados por la administración tribu-

taria con posterioridad al momento en que era objetivamente apreciable la comisión del delito deben considerarse nulos de pleno derecho.¹¹ Lamentablemente, no hemos podido localizar ningún pronunciamiento judicial que enjuicie una situación como la descrita, por lo que es difícil precisar si los tribunales llegarían o no a dicha conclusión sobre la nulidad de los medios de prueba recabados por la administración tributaria cuándo objetivamente ya debería haberse pasado el tanto de culpa a la vía penal. Ello es relevante, porque cuando formalmente se acuerda el pase del tanto de culpa, la administración tributaria no puede continuar su actividad comprobadora al suspenderse sus actuaciones y, como disponía el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, en su redacción anterior a 2015, “las actuaciones administrativas realizadas durante el periodo de suspensión se tendrán por inexistentes”.

Por otro lado, como puede verse —con carácter general— la remisión del tanto de culpa a la vía penal supondrá la paralización del procedimiento administrativo sin que se haya dictado la liquidación correspondiente y se exija al contribuyente el pago de la deuda. Esta circunstancia puede poner en peligro la recaudación del crédito tributario, si bien es verdad que el juez penal, y también la propia administración tributaria, pueden adoptar medidas cautelares para amortiguar la posibilidad de que se produzca el peligro descrito. En particular, el artículo 81.8 de la Ley General Tributaria autoriza a la administración tributaria a adoptar medidas cautelares 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”. No obstante, ya que se trata de una medida cautelar temporal, porque la medida cautelar administrativa adoptada cuando se remite el asunto a la vía penal se mantiene única y exclusivamente hasta que el órgano judicial competente adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o su levantamiento.

Con todo lo relevante es que hasta la reforma de 2012 del Código Penal, la administración tributaria no podía dictar la correspondiente liquidación respecto a las obligaciones tributarias cubiertas por la denuncia o querrela de delito, todo ello sin perjuicio de que en el informe de la Inspección de Hacienda que se acompaña con la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal se suele contener una propuesta de la liquidación que correspondería practicar al contribuyente. Por lo tanto, si bien es cierto de que formalmente no se dictaba liquidación alguna, materialmente la cuota correspondiente sí solía estar calculada por parte de la administración tributaria.

¹¹ *Idem.*

En este punto haré una mención especial de la modificación que se introduce en el 2012, en el artículo 305.5 del Código Penal. Ahí se establece lo siguiente respecto a esta cuestión:

Cuando la Administración Tributaria apreciare 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. La liquidación indicada en primer lugar en el párrafo anterior seguirá la tramitación ordinaria y se sujetará al régimen de recursos propios de toda liquidación tributaria. Y la liquidación que en su caso derive de aquellos conceptos y cuantías que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública seguirá la tramitación que al efecto establezca la normativa tributaria, sin perjuicio de que finalmente se ajuste a lo que se decida en el proceso penal. La existencia del procedimiento penal por delito contra la Hacienda Pública no paralizará la acción de cobro de la deuda tributaria. Por parte de la Administración Tributaria podrán iniciarse las actuaciones dirigidas al cobro, salvo que el Juez, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, previa prestación de garantía. Si no se pudiese prestar garantía en todo o en parte, excepcionalmente el Juez podrá acordar la suspensión con dispensa total o parcial de garantías si apreciare que la ejecución pudiese ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación.

La nueva regulación plantea, a nuestro juicio, algunas dudas de calado. La primera es que en la práctica puede resultar complejo distinguir entre los “conceptos y cuantías no vinculados con el posible delito” y aquellos conceptos, y cuantías que sí lo están. Por ejemplo, piénsese en una inspección del impuesto sobre sociedades de los ejercicios 2010 y 2011. En el primero, se declararon bases imponibles negativas, y en el segundo, se compensaron dichas bases, no resultando a pagar cantidad alguna en ninguno de ellos. Pensemos que a continuación, la inspección considera que en 2010 no existía realmente una base imponible negativa, reflexionando, que lo que había existido era una base imponible positiva, pero con una cuota a liquidar irrisoria y, por lo tanto, muy inferior a 120.000 euros. En cambio, como se elimina la base imponible negativa de 2010, se regulariza el 2011, que es cuando esa base imponible negativa se compensó, resultando una cuota a pagar que supera ampliamente los 120.000 euros. En esta situación nos parece que ambas liquidaciones tienen conceptos y cuantías vinculados con el posible delito fiscal, por lo que no sería posible dictar una de ellas,

que tendría que ser la de 2010, al margen del proceso penal que, en su caso, tuviera lugar a continuación.

Otra duda que plantea la nueva redacción es ¿qué sucede con la liquidación que contiene elementos vinculados con el posible delito? Y aquí las dudas surgían fundamentalmente porque el Código Penal se remite a lo que establezca la Ley General Tributaria y, hasta 2015, nada se ha previsto al respecto, salvo lo que el propio Código Penal establece en el sentido de que esta segunda liquidación podrá ser ejecutada en la vía de apremio, salvo que el juez penal, de oficio o a instancia de parte, hubiere acordado la suspensión de las actuaciones de ejecución, lo que precisará, salvo que la ejecución pudiera ocasionar daños irreparables o de muy difícil reparación, la previa aportación de una garantía. Ahora el artículo 254.1 dispone lo siguiente:

Frente a la liquidación administrativa dictada como consecuencia de lo dispuesto en el artículo 250.2 de esta Ley, no procederá recurso o reclamación en vía administrativa, sin perjuicio del ajuste que proceda con arreglo a lo que se determine en el proceso penal, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 305 del Código Penal y en el 257 de esta Ley, correspondiendo al Juez penal determinar en sentencia la cuota defraudada vinculada a los delitos contra la Hacienda Pública que hubiese sido liquidada al amparo de lo previsto en el apartado 5 del artículo 305 del Código Penal y en el Título VI de esta Ley. En ningún caso los defectos procedimentales en que se hubiese podido incurrir durante la tramitación administrativa, producirán los efectos de extinguir total o parcialmente la obligación tributaria vinculada a delito ni los previstos en las letras a) y b) del artículo 150.6 de esta Ley en relación con las actuaciones desarrolladas por la Administración Tributaria tendentes a la liquidación de la deuda tributaria.

A la vista de lo anterior, lo cierto es que en la vía penal la potestad para fijar la cuota tributaria parece que va a seguir correspondiendo al órgano judicial, por lo que las liquidaciones que haya dictado la administración tributaria en principio no vincularían en el orden penal, en la medida en que así no está dicho expresamente en el Código Penal. Esta es la interpretación que se deriva del artículo 305.5 del Código Penal cuando dice que la liquidación dictada por la administración tributaria se ajustará “a lo que se decida en el proceso penal”.¹²

¹² En este sentido se pronuncia Bertrán Girón, Fernando, “El proyecto de ley de reforma del artículo 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, 2012; (documento consultado en la *laleydigital.es*), cuando dice que “al remitirse el artículo 305.5 del [Código Penal] a las normas fiscales, por el momento este sistema no desapodera al juez penal de su competencia prejudicial y preferente para determinar la cuota tributaria defraudada —que será la que integre en su caso la responsabilidad civil ex delicto—”.

Al mantenerse la potestad del juez penal de determinar la cuantía defraudada, a lo que se añade la posibilidad de la administración tributaria de dictar liquidaciones separadas, es posible que se produzcan situaciones difíciles de resolver, especialmente cuando en la vía penal se necesiten computar conceptos y cuantías comprendidos en la liquidación que la administración tributaria consideró que no estaban vinculados con el delito fiscal. Si esto es así, es posible que se sancione dos veces los mismos hechos, particularmente cuando la administración tributaria impone una sanción administrativa al contribuyente por los hechos liquidados en la liquidación que no se remite a la vía penal. Del mismo modo, podría darse la extraña situación en que el contribuyente recurre con éxito esta liquidación —obteniendo una resolución que considera que no se había dejado de ingresar cuota alguna—, y en cambio en la vía penal se concluye que dichos conceptos y cuantías deben computarse al efecto de calcular la posible defraudación cometida en aplicación del artículo 305 del Código Penal.

A la vista de lo anteriormente expuesto, parece razonable exigir a la administración tributaria que actúe con suma cautela, limitándose a liquidar de forma separada sólo aquellos aspectos que de forma clara y palmaria no inciden en los conceptos y cuantías que sí son objeto de remisión a la vía penal. Con ello se limitará la posibilidad de que se produzcan resoluciones contradictorias entre los órdenes jurisdiccionales tanto en el administrativo y como en el penal, que pueden ser difíciles de resolver en la práctica.

El tercer aspecto, sobre el que se proyectaba la subordinación del procedimiento administrativo al procedimiento penal, es cuando se reanuda el procedimiento tributario tras finalizar el proceso penal. Aquí la administración tributaria debe respetar el contenido de la resolución judicial que ponga fin al proceso. En particular, el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria, antes de su modificación en 2015, señalaba que “la sentencia condenatoria de la autoridad judicial impedirá la imposición de sanción administrativa”. Es claro que este precepto recoge el principio de *non bis in idem* con el fin de impedir que los mismos hechos sean sancionados dos veces, en este caso en las vías penal y administrativa. Además, la misma norma establece también que “de no haberse apreciado la existencia de delito, la Administración tributaria iniciará o continuará sus actuaciones de acuerdo con los hechos que los tribunales hubieran considerado probados, y se reanudará el cómputo del plazo de prescripción en el punto en el que estaba cuando se suspendió”.

La decisión adoptada en la vía judicial, a pesar de no haberse apreciado la existencia de delito, vincula a la administración tributaria en cuanto a los hechos probados. Sin embargo, es muy frecuente que la decisión judicial,

que en muchos casos adopta la forma de auto y no de sentencia, no recoja una declaración acerca de los hechos que se consideran probados y cuáles no, por lo que la vinculación a la que alude el artículo 180.1 de la Ley General Tributaria tiene menor alcance en la práctica que el que se desprende de su tenor literal.

3. La intervención de la inspección de hacienda en el proceso penal

Como hemos visto, el procedimiento penal es precedido por una actuación de la administración tributaria que generalmente tiene lugar en el curso de un procedimiento de inspección. Es aquí donde se advierte la posible comisión de un delito fiscal por el contribuyente, lo que lleva a la administración tributaria a proceder conforme a lo dispuesto en la Ley General Tributaria. En la práctica ello se concreta en la remisión a la jurisdicción penal o al Ministerio Fiscal del expediente del procedimiento, que suele estar acompañado de las diligencias correspondientes y de un informe donde se describe la conducta del obligado tributario y se recoge una propuesta de la cuota que ha podido ser objeto de defraudación.

Lo habitual es que se remita el expediente al Ministerio Fiscal, que a continuación presentará, en su caso, la correspondiente denuncia o querrela contra el contribuyente. En la generalidad de los casos, la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal se fundamenta exclusivamente en las actuaciones realizadas por la administración tributaria, y particularmente en el informe emitido por la Inspección de Hacienda, que estará firmado por los funcionarios correspondientes.

Por otra parte, una vez que se pone en marcha el procedimiento penal, es habitual que el órgano judicial solicite la colaboración de la administración tributaria, habida cuenta del carácter técnico de la materia tributaria y, en algunos casos, por la falta de especialización en este ámbito. Ello lleva a que se llame al procedimiento penal a funcionarios de la administración tributaria, generalmente inspectores de hacienda, para que den su parecer sobre la existencia o no de una defraudación tributaria, determinando la cuantía a la que asciende, en su caso, tal defraudación. Los inspectores que intervienen en el proceso penal son, en muchas ocasiones, los mismos que dirigieron el procedimiento de inspección previo, y que firmaron, en su caso, el informe en el que se basó la denuncia o querrela del Ministerio Fiscal. No obstante, es cierto que en ocasiones son personas diferentes. Esta situación tan peculiar ha planteado en la práctica diversos interrogantes.

El primero de ellos es si estos inspectores de hacienda intervienen en el proceso penal en condición de peritos, testigos o bajo una denominación que se ha utilizado en la práctica forense pero que no existe en ley procesal penal como es la de perito-testigo.¹³ La condición de perito o testigo en el proceso penal del inspector de hacienda no carece de importancia, pues tiene, entre otros efectos, el hecho de que exista o no la posibilidad de ser objeto de recusación, que concurre cuando se tiene la condición de perito pero no cuando se interviene como testigo. Con carácter general, la jurisprudencia española ha otorgado el carácter de prueba pericial al informe y a la posterior ratificación por parte del inspector de hacienda. No obstante, en determinados casos lo que ha llevado a considerar que el inspector intervenía como testigo ha sido el hecho de que el inspector que participa en el proceso penal es el mismo que desarrolló las actuaciones de procedimiento de inspección anterior, por lo que se ha entendido que su presencia en el proceso penal es para aportar su testimonio sobre hechos percibidos por él personalmente. En otros casos, que son los menos, se ha utilizado la denominación perito-testigo, lo que constituye una prueba más de la indefinición que existe sobre la condición con la que actúan los inspectores de hacienda en el proceso penal.

Sin embargo, la cuestión expuesta —sin hacerla de menos— no es la que más conflictos ha planteado en la práctica. El siguiente problema tiene quizás más calado, ya que ha sido resuelto de forma clara por la jurisprudencia. En este sentido, en el proceso penal además de actuar como denunciante o parte acusadora el Ministerio Fiscal, suele comparecer también la administración tributaria, a través de la abogacía del Estado, actuando como parte acusadora conjuntamente con el Ministerio Fiscal. Esta circunstancia podría poner en cuestión la imparcialidad de los inspectores de hacienda que auxilian al juez penal, en la medida en que tienen una relación de dependencia con una de las partes acusadoras, como es la administración tributaria. Esta afirmación parece lógica, al menos *a priori*, pues no parece que el inspector de hacienda tenga una posición distinta a una de las partes acusadoras, máxime cuando en la mayoría de los casos el informe que sirve de base a las partes acusadoras es el que él mismo u otro compañero de la administración emitió durante el procedimiento previo de inspección.

La situación anterior ha llevado a que en la práctica se haya intentado repetidas veces la recusación directa de los inspectores de hacienda que intervienen como peritos en los procesos penales por delito fiscal. Aquí la

¹³ Véanse Ribes Ribes, Aurora, *op. cit.*, pp. 135-139 y Hermosín, Montserrat, *Procedimiento sancionador tributario*, Cizur Menor, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, 2008, pp. 376-387.

jurisprudencia no ha accedido a este planteamiento, y ha respondido señalando que, el hecho de que los inspectores de hacienda pertenezcan a la administración tributaria no puede suponer de forma automática su recusación, en la medida en que su condición de funcionarios públicos garantiza la imparcialidad porque su actuación debe estar dirigida a servir con objetividad los intereses generales.¹⁴

Salvada esta cuestión, el tercer aspecto que debe examinarse es si los informes que emiten los inspectores de hacienda son o no realmente pruebas periciales y el valor que tienen en el seno del proceso penal. La finalidad de la prueba pericial es llamar al proceso a un experto cuando sea “preciso conocer o apreciar algún hecho o circunstancia importante en el sumario [para la que sea necesario o conveniente] conocimientos científicos o artísticos” (artículo 456 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal). Por lo tanto, la prueba pericial no procede cuando se trata de una cuestión meramente jurídica, en la que está en juego cómo se interpretan y aplican las normas tributarias a un caso concreto.

Aquí de nuevo la práctica se separa en gran medida de la teoría, pues en la mayoría de los casos los informes de la Inspección de Hacienda son auténticas pericias en derecho; esto es, no se trata realmente de la opinión de un experto sobre materias ajenas a la ciencia jurídica, sino que consisten fundamentalmente en una explicación sobre cómo hay que aplicar las normas tributarias para determinar la cuota tributaria que ha sido objeto de defraudación a la vista de los hechos y pruebas recabados. En la medida en que ello es así, al menos en la mayoría de los casos, parece claro que este tipo de pericias deberían ser inadmitidas, porque el objeto de las mismas debe recaer sobre cuestiones técnicas, científicas y artísticas, dado que la competencia para interpretar las normas es exclusiva del juez.

Pues bien, esta objeción no parece haber tenido eco en sede judicial, ya que no existen, o por lo menos no hemos podido localizar, que en sede penal se haya inadmitido como pruebas periciales los informes y la posterior rati-

¹⁴ Cabe destacar la Sentencia del Tribunal Supremo del 29 de mayo de 2009, recurso 1842/2008, que señala lo siguiente: “...tiene declarado esta Sala, respecto al valor que tienen los dictámenes periciales emitidos por los Inspectores de la Agencia Tributaria... que la vinculación laboral de estos Inspectores, que tienen la condición de funcionarios públicos, con el Estado, titular del ius puniendi, no genera ni interés personal que les inhabilite, por lo que ni constituye causa de recusación ni determina pérdidas de imparcialidad. [La] admisión como Perito de un Inspector de Finanzas del Estado en un delito Fiscal, no vulnera los derechos fundamentales del acusado, atendiendo, precisamente a que el funcionario público debe servir con objetividad a los intereses generales, sin perjuicio, obviamente, del derecho a la parte a proponer una prueba pericial alternativa a la ofrecida por el Ministerio Fiscal” (fundamento jurídico 7o.).

ficación realizada por los inspectores de la administración tributaria, a pesar de ser materialmente “pericias en derecho”. De hecho, y esta es la otra cuestión a la que nos vamos a referir aquí, los informes de la Inspección de Hacienda aunque formalmente no vinculan a los órganos del orden jurisdiccional penal, en la práctica tienen muchísima importancia pues tienden a ser seguidos por los tribunales, sobre todo a la vista del carácter técnico de la materia tributaria. En esta situación, en la que quien emite la pericia es al fin y al cabo un “empleo de una de las partes acusadoras”, y esa pericia tiene de hecho un valor trascendental sobre el pronunciamiento que pueda adoptar el juez penal, lo que se puede plantear es con qué medios de defensa cuenta el acusado en el procedimiento penal.

En nuestra opinión, la primera vía de oposición es el acierto que pueda tener la defensa del acusado en el trámite de ratificación del informe de la Inspección de hacienda. En este trámite la defensa puede realizar preguntas al inspector de Hacienda que actúa como perito. Preguntas que en la medida en que estén bien formuladas y se sustenten en razonamientos apropiados, pueden servir para poner en cuestión las conclusiones del perito de la administración tributaria, debilitando así el valor que de hecho tienen dichos informes para los órganos del orden jurisdiccional penal. En particular lo que establece el artículo 480 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal es que las “partes que asistieren a las operaciones o reconocimientos podrán someter a los peritos las observaciones que estimen convenientes, haciéndose constar todas en la diligencia”.

Otra vía de defensa, además de la ya señalada, es que la representación del contribuyente proponga el nombramiento de un perito, a lo que le habilita el artículo 471 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal cuando dice que “el querellante tendrá derecho a nombrar a su costa un perito que intervenga en el acto pericial. El mismo derecho tendrá el procesado”. La finalidad de nombrar un perito de parte es incorporarlo al proceso para que pueda exponer una versión alternativa sobre la cuestión tributaria objeto de debate. Se trata de una cuestión de gran relevancia, pues lo “habitual en el juicio por delito contra la Hacienda Pública [es] que se produzca una controversia técnica acerca de la adecuación a derecho de la cuota tributaria que la Administración y el Ministerio Fiscal afirman que ha sido objeto de defraudación”.¹⁵

Conforme al artículo 472 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal, si se hace uso de esta facultad, “las partes... manifestarán al Juez el nombre del perito, y ofrecerán, al hacer esta manifestación, los comprobantes de tener

¹⁵ Iglesias Capellás, Joan, *op. cit.*, trabajo consultado en la base de datos: *laleydigital.es*.

la cualidad de tal perito la persona designada”. A efectos de la elección de la persona que vaya a ocupar esta posición, lo lógico es que el nombramiento recaiga en un experto en derecho tributario que pueda exponer con claridad y sencillez su versión sobre la materia y que tenga cierta “aparición de imparcialidad”, con el fin de incrementar el valor que a sus conclusiones pueda dar el órgano judicial encargado de resolver. En la práctica es habitual que el nombramiento del perito de parte recaiga en personas que han sido con anterioridad inspectores de hacienda, o que tienen la condición de profesores de universidad de derecho financiero y tributario o hacienda pública.

Con todo, estos informes del perito de parte suelen acabar siendo, al igual que las pericias de la Inspección de Hacienda, pericias de derecho lo que debería llevar a su inadmisión, particular que no sucede en la práctica. Es más, aunque tampoco estas pericias vinculan al juez penal, lo cierto es que constituyen una herramienta relevante para la defensa del contribuyente procesado, toda vez que constituye un instrumento para exponer durante el proceso una versión alternativa a la de la administración tributaria sobre la cuestión tributaria objeto de debate.

IV. BIBLIOGRAFÍA

- BERTRÁN GIRÓN, Fernando, “El proyecto de ley de reforma del artículo 305 del Código Penal: principales novedades”, *Carta Tributaria. Monografías*, núm. 20, 2012.
- HERMOSÍN, Montserrat, *Procedimiento sancionador tributario*, Cizur Menor, Aranzadi-Asociación Española de Asesores Fiscales, 2008.
- IGLESIAS CAPELLÁS, Joan, “La prejudicialidad tributaria en el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Impuestos*, t. I, núm.3, 2013.
- RUIZ GARCÍA, José Ramón, “La relación entre el procedimiento de inspección y el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 151, 2011.
- RIBES RIBES, Aurora, *Aspectos procedimentales del delito de defraudación tributaria*, Madrid, Iustel, 2007.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, “El nuevo régimen de las infracciones y sanciones tributarias”, *Cuadernos de derecho para ingenieros*, Madrid, Iberdrola-La Ley, 2013.
- VARIOS AUTORES, *Memento penal 2011*, Madrid, Ediciones Francis y Taylor, 2011.