

Inspectores y Fiscales: investigar y perseguir la defraudación tributaria en España

Sumario

-
La dificultad y complejidad para detectar e investigar la defraudación tributaria supone un reto para el sistema de justicia penal. En España, los órganos de control que tienen una importancia decisiva en la investigación y persecución del delito fiscal son la Agencia Tributaria y la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos. Este artículo analiza el proceso de investigación de la defraudación tributaria que suele iniciarse en la Agencia Tributaria y que acaba en manos de la Fiscalía de Delitos Económicos para su posterior judicialización. Dos elementos son indispensables para entender la conexión entre la vía administrativa y el proceso penal: la liquidación vinculada a delito (LVD) y el informe pericial que se remite a Fiscalía. El trabajo de inspectores y fiscales es fundamental para entender el grado de éxito de la persecución del delito de defraudación tributaria en sede judicial.

Abstract

-
Because economic crimes are hard to detect and complex to investigate, the criminal justice system must rely on regulatory agencies. In Spain, the Tax Agency remains one of the key institutions in researching economic crimes together with public prosecutors specialised on economic crimes. This article analyses the investigation process of tax fraud that usually begins in the Tax Agency and ends up in the hands of the Prosecutor's Office for subsequent prosecution in-court. Two elements are essential to understand the connection between the administrative process and the criminal process: the so-called 'liquidation linked to a crime' and the inspector report that is sent to the Prosecutor's Office. The labour of inspectors and prosecutors is essential to understand the degree of success in prosecuting tax fraud in court.

Title: Tax Officers and Public Prosecutors: Prosecuting Tax Fraud in Spain

-
Palabras clave: defraudación tributaria, delitos económicos, Agencia Tributaria, Fiscalía

Keywords: Tax fraud, tax officers, prosecutors, economic crimes

-
DOI: 10.31009/InDret.2024.i4.08

4.2024

Recepción
08/07/2024

-

Aceptación
15/10/2024

-

Índice

-

- 1. Introducción**
- 2. Antecedentes: investigar y perseguir la delincuencia de cuello blanco**
- 3. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)**
 - 3.1. La inspección y la Liquidación Vinculada a Delito
 - 3.2. El auxilio judicial
- 4. La Fiscalía de (área especializada) Delitos Económicos**
- 5. Conclusiones**
- 6. Bibliografía**

-

Este trabajo se publica con una licencia Creative Commons Reconocimiento-
No Comercial 4.0 Internacional 

1. Introducción *

Con el concepto de «delincuencia de cuello blanco» (*white-collar criminality*), SUTHERLAND acuñó en 1939 uno de los conceptos más populares en criminología, pero también uno de los más complejos. La metáfora introdujo de forma exitosa una tipología delictiva hasta entonces inexplorada por la ciencia criminológica: los delitos cometidos por las élites, los poderosos o personas de un estatus socioeconómico elevado en el seno de sus negocios¹. En la década de los cuarenta del siglo XX, la teoría de SUTHERLAND supuso un cambio de paradigma criminológico, no solo por la ampliación del objeto de estudio, sino también por la explicación que trataba de responder a la motivación de los delincuentes de cuello blanco. Mientras la mayoría de las teorías criminológicas se centraban en analizar la delincuencia convencional y su etiología relacionada con la pobreza o causas patológicas, SUTHERLAND propuso la teoría de la asociación diferencial para explicar que los profesionales de negocios y ejecutivos *aprenden* en sus propios círculos a cometer cierto tipo de delitos económicos. Desde entonces, la importancia de investigar la delincuencia de cuello blanco no ha dejado de acrecentarse. A medida que avanzaba el siglo XX, las crisis financieras que sacudían a las economías occidentales pusieron en la agenda criminológica los delitos financieros cometidos por entidades de ahorro e inversión². El siglo XXI se inauguraba con una de las mayores crisis financieras de la historia—la Gran Recesión de 2007-2008—impulsando un nuevo embate de investigaciones criminológicas sobre los delitos de los poderosos³.

A la luz de la última crisis financiera, del creciente poder económico y político de las empresas multinacionales y de la complejidad de los delitos económicos en la era de la globalización, la delincuencia de cuello blanco es hoy más relevante que en los tiempos de SUTHERLAND. Uno de los principales retos de la criminología ha sido desplegar una agenda común para investigar la delincuencia económica. En las décadas que siguen a la Gran Recesión de 2007-2008, una parte importante de la criminología se centró en desarrollar nuevas conceptualizaciones *teóricas* sobre los daños y delitos perpetrados por los «poderosos» al amparo de la globalización y financiarización de la economía⁴. Sin embargo, menor atención se ha prestado a cuestiones relacionadas con la investigación empírica de los delitos de cuello blanco y su control penal. ¿Qué sabemos de las instituciones existentes que están al alcance de investigar y perseguir los delitos de los poderosos? ¿Qué esfuerzos dedica el sistema de justicia penal a su investigación?⁵ ¿Qué sabemos a nivel de criminología comparada en materia de delitos económicos?

⁰ Jordi Bonshoms (jordi.bonshoms@upf.edu). Agradezco muy especialmente a la profesora Elena Larrauri por su ayuda y a los revisores anónimos por sus comentarios y correcciones. Todos los posibles errores que permanezcan en el texto recaen bajo mi responsabilidad.

¹ SUTHERLAND, «White-Collar Criminality», *American Sociological Review*, vol. 5, núm. 1, 1940, pp. 1-12.

² CALAVITA/PONTELL/TILLMAN, *Big money crime: Fraud and politics in the savings and loan crisis*, 1997.

³ BARAK, *The Routledge international handbook of the crimes of the powerful*, 2015; WILL/HANDELMAN/BROTHERTON, *How they got away with it: White collar criminals and the financial meltdown*, 2013; SHOVER/GRABOSKY, «White-collar crime and the Great Recession», *Criminology & Public Policy*, vol. 9, núm. 3, 2010, pp. 429-433.

⁴ ROTHE/FRIEDERICHS, *Crimes of Globalization*, 2014; RUGGIERO, *Crimes of the Economy*, 2013; BONSHOMS GUZMÁN, «Toward A Criminological Understanding of Financialization», *International Journal for Crime, Justice and Social Democracy*, vol. 11, núm. 3, 2022, pp. 153-164.

⁵ Cabe recordar que la introducción de delitos económicos en España se realiza de forma relativamente tardía, durante la transición democrática y se consolidan con la introducción del Código Penal de 1995.

Este artículo inicia una investigación sobre el control social del delito de defraudación tributaria⁶. El delito de defraudación tributaria constituye uno de los más genuinos ejemplos de delito económico con el que se trata de proteger no solo el erario público, sino también la política socioeconómica con incidencia sobre el ahorro, la inversión y la distribución de la renta nacional⁷. El potencial lesivo de la defraudación tributaria para la financiación de los servicios públicos y su dificultad para investigarlos y perseguirlos han hecho de este delito una de las principales preocupaciones de las instituciones de control. En la última década, las estadísticas oficiales recogen un aumento de la defraudación tributaria. De acuerdo con los datos del Instituto Nacional de Estadística (2024), en el año 2013 se registraban 7.876 defraudaciones, cifra que aumenta hasta el 2022 con más de 25.000 defraudaciones. Del mismo modo, el rendimiento de las agencias del Sistema de Justicia Penal también aumenta: en el año 2013 se registraban 647 condenados por delito contra la Hacienda Pública, mientras que en 2022 aumenta a 1.094 condenados.

En España, las principales agencias de control en materia de delito fiscal son la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) y la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos. Los estudios de derecho penal-económico han puesto de relieve los problemas procesales en la investigación penal de la delincuencia económica⁸. Sin embargo, teniendo en cuenta que la Agencia Tributaria es el órgano de control con mayor capacidad para detectar la defraudación tributaria, la labor de investigación de los inspectores de Hacienda ha recibido escasa atención criminológica⁹. Todavía menos si añadimos que en 2015 la reforma de la Ley General Tributaria permitió a la AEAT cobrar la deuda tributaria vinculada a un delito de defraudación sin que un juez dictara sentencia. Del mismo modo, la Fiscalía de Delitos Económicos ha recibido muy poca atención, siendo la Fiscalía Anticorrupción la institución principal que persigue la delincuencia de cuello blanco. El objetivo de este artículo es analizar la investigación y persecución de la defraudación tributaria a través de la Agencia Tributaria y de la Fiscalía de Delitos Económicos. En particular, nos centraremos en analizar de qué forma la AEAT traslada al Ministerio Fiscal un caso de defraudación tributaria para su posterior judicialización.

Este trabajo ha sido elaborado mediante recopilación de fuentes primarias y secundarias. En cuanto a las fuentes primarias, la investigación se nutre de tres entrevistas con inspectores de Hacienda de la Agencia Tributaria y dos entrevistas semiestructuradas con fiscales en activo en la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos de la Provincia de Barcelona. Para complementar y reforzar la información obtenida a través de las entrevistas, este trabajo ha utilizado información bibliográfica de la Fiscalía General del Estado, en particular la documentación relativa a los informes y las memorias de la Fiscalía Especial Anticorrupción y la Fiscalía del área especializada en Delitos Económicos.

⁶ Arts. 305 y 305 bis del Código Penal.

⁷ El artículo 31 de la Constitución Española dispone que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo.

⁸ GONZÁLEZ LÓPEZ/NIETO MARTÍN, «La investigación de los delitos económicos en España: intentando poner orden en el camarote de los hermanos Marx», *Diario La Ley* 3036, n°8768, 2016, pp. 1-21; REBOLLO VARGAS/CASAS HERVILLA, «El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica» en GARCÍA ARÁN (dir.), *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, 2014.

⁹ MÉNDEZ CORTEGANO, «El papel de la Agencia Tributaria en el control del fraude como herramienta contra la corrupción», *Boletín Criminológico* n°117, noviembre-diciembre 2009, pp. 1-4; FITOR MIRÓ, *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, 2023.

El artículo procede de la siguiente forma. El siguiente apartado ofrece una revisión de la literatura criminológica que ha tratado las agencias de control administrativo y la figura del fiscal en la investigación y persecución de los delitos de cuello blanco y económicos. El tercer apartado introduce el rol de la AEAT en la investigación del delito contra la Hacienda Pública y analiza el funcionamiento de las liquidaciones vinculadas a delito que remite a Fiscalía. Antes de las conclusiones, el cuarto apartado explica el origen de la Fiscalía de Delitos Económicos como una extensión y división del trabajo de la Fiscalía Especial Anticorrupción.

2. Antecedentes: investigar y perseguir la delincuencia de cuello blanco

SUTHERLAND ya advirtió que los delitos de cuello blanco suelen beneficiarse de un control social diferencial en relación con la delincuencia convencional. Muchas ilegalidades de cuello blanco son segregadas administrativamente, es decir, son detectadas en primera instancia por órganos de control extrapenales y se resuelven por la vía administrativa¹⁰. En consecuencia, muchas conductas ilegales de naturaleza económica y empresarial no alcanzan la orilla del sistema de justicia penal. Admitido esto, la «cifra negra» de la delincuencia de cuello blanco todavía adquiere mayor complejidad. Las estadísticas oficiales no solo ocultan los delitos que no son detectados por el sistema penal (como en la mayoría de los delitos), sino que además dejan de contabilizar las infracciones resueltas por vía administrativa, que bien podrían haber acabado en los juzgados¹¹.

Por todo ello, en los años setenta la sociología y criminología empezaron a incluir lo que BRAITHWAITE denominó «los estudios de las agencias de control» (*control agency studies*) a fin de entender la incidencia de la delincuencia de cuello blanco y su tratamiento diferencial.¹² Al mismo tiempo que el clima político e intelectual de los años setenta propiciaba el resurgimiento de investigaciones sobre los delitos de cuello blanco, las agencias de control y regulación administrativa empezaban a ganar importancia¹³. En 1977, la investigación de WILSON y MATZ analizaba las dificultades que el sistema penal norteamericano se encontraba para investigar la delincuencia económica y obtener pruebas para su persecución penal¹⁴. Frente a la complejidad que requiere la investigación de los delitos económicos, WILSON y MATZ concluían que la fase preliminar de la investigación penal era crucial. Los órganos de control administrativo como la agencia tributaria (*Internal Revenue Services, IRS*) y la comisión del mercado de valores (*Securities and Exchange Commission, SEC*) aportan un conocimiento técnico fundamental para la posterior investigación penal que inicia el fiscal (*U.S. Attorney*). Otros estudios sobre el papel de la IRS y la SEC en la investigación preliminar llegaban a conclusiones similares: su labor inspectora y reguladora tiene una incidencia particular al reducir la discrecionalidad que los fiscales ejercen

¹⁰ SUTHERLAND, *American Sociological Review*, vol. 5, núm. 1, 1940, pp. 1-12.

¹¹ Cabe recordar que en los años sesenta, las estadísticas oficiales fueron objeto de discusión sociológica y criminológica. Tal y como argumentaron KITSUSE y CICOUREL, las estadísticas oficiales solo reflejan una reacción penal diferencial a ciertos actos delictivos. Véase, KITSUSE/CICOUREL, «A Note on the Uses of Official Statistics», *Social Problems*, vol. 11, núm. 2, 1963, pp. 131-139.

¹² BRAITHWAITE, «White Collar Crime», *Annual Review of Sociology*, Vol. 11, 1985, pp. 9.

¹³ KATZ, «The social movement against white collar crime», en EGON BITTNER/SHELDON MESSINGER (eds.), *Criminology Review Yearbook*, vol. 2, 1980, pp. 161-184; BOX, *Power, crime and mystification*, 1983; BRAITHWAITE, *Annual Review of Sociology*, Vol. 11, 1985, pp. 4.

¹⁴ WILSON/MATZ, «Obtaining Evidence for Federal Economic Crime Prosecutions: An Overview and Analysis of Investigative Methods», *American Criminal Law Review*, vol.14, núm. 4, 1977, pp. 651-716.

de acuerdo con el principio de oportunidad¹⁵. Dicho de otro modo, la IRS y la SEC pueden decidir cuándo y cómo judicializar un caso de delincuencia económica. La investigación de SHAPIRO todavía aportó más datos acerca de la discrecionalidad que ejerce la SEC en el proceso de aplicación de la ley¹⁶. De acuerdo con su investigación, la SEC utilizaba más frecuentemente la vía administrativa que la penal—solo 6 de cada 100 casos acaban en juicios penales¹⁷.

En los años ochenta, la investigación criminológica sobre las agencias tributarias en distintos países cobraba fuerza como agencias de control clave en la investigación de la delincuencia económica. En el Reino Unido, la investigación de LEVI ponía el acento en las dificultades de investigar el fraude fiscal por parte de las agencias de control británicas (*Inland Revenue* y *H.M. Customs and Excise*)¹⁸. En Australia, el trabajo de BRAITHWAITE ponía de manifiesto la necesidad de desarrollar un área de estudios específica sobre las agencias de control y la investigación de la delincuencia de cuello blanco¹⁹. La influyente investigación de GRABOSKY y BRAITHWAITE puso énfasis en las agencias administrativas para entender las diferentes estrategias de aplicación de la ley en el ámbito corporativo²⁰. Entre muchas otras agencias, GRABOSKY y BRAITHWAITE realizaron entrevistas con la Agencia Tributaria australiana (*Australian Taxation Office*) en tanto constituía la agencia de control con mayor capacidad de persecución delictiva. Su conclusión era que los grandes casos de defraudación tributaria no eran tan perseguidos como en los casos de delincuencia económica menor. Esta investigación desencadenó en las siguientes décadas una línea de investigación criminológica sobre la Agencia Tributaria australiana, el delito fiscal y las estrategias de cumplimiento tributario²¹.

En paralelo al interés por las agencias de control administrativo surgían los estudios criminológicos sobre la figura del fiscal en relación con la persecución de los delitos de cuello blanco. La investigación de KATZ fue pionera al poner en tela de juicio el tratamiento diferencial que el sistema de justicia penal ejercía al judicializar casos de delincuencia convencional y delincuencia de cuello blanco²². A través de entrevistas con la fiscalía del distrito Este de Nueva York—donde estaba creciendo la persecución de delitos de cuello blanco—, KATZ arguyó que la discrecionalidad de los fiscales variaba de forma significativa dependiendo si era un caso de delincuencia común o delincuencia de cuello blanco²³. En el último caso, la fiscalía solía llegar a

¹⁵ CROWLEY, «The tax fraud investigation: an outline for the defense attorney», *National Journal of Criminal Defense*, vol. 1, núm. 1, 1975, pp. 155-18; EDELHERTZ, *The Nature, Impact and Prosecution of White-Collar Crime*, 1970; KATZ, «Legality and equality: Plea bargaining in the prosecution of white-collar and common crimes», *Law & Society Review*, vol. 13, núm. 2, 1979, pp. 431-459.

¹⁶ SHAPIRO, «The road not taken: the elusive path to criminal prosecution for white-collar offenders», *Law & Society Review*, vol. 19, núm. 2, 1985, pp. 179-218.

¹⁷ Mientras la investigación de SHAPIRO plantea la vía administrativa como un problema, también puede argumentarse que no deja de ser una alternativa a la lentitud e ineficiencia del sistema penal ante los delitos de cuello blanco.

¹⁸ LEVI, «The powers of revenue agencies: an overview», *British Tax Review*, vol. 1, 1982, pp. 36-51.

¹⁹ BRAITHWAITE, *Annual Review of Sociology*, Vol. 11, 1985, pp. 9.

²⁰ GRABOSKY/BRAITHWAITE, *Of Manners Gentle: Strategies of Australian Business Regulatory Agencies*, 1986.

²¹ BRAITHWAITE/BRAITHWAITE/GIBSON/MAKKAI, «Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance», *Law and Policy*, vol. 16, 1994, pp. 363-94; MURPHY, «The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders», *Law and Human Behavior*, vol. 28, núm. 2, 2004, pp. 187-209.

²² KATZ, *Law & Society Review*, vol. 13, núm. 2, 1979, pp. 431-459.

²³ Es necesario recordar que el sistema acusatorio de los Estados Unidos dota a la fiscalía del principio de oportunidad, esto es, tiene capacidad discrecional para decidir si perseguir o no un delito, a diferencia de los sistemas como el español, donde la fiscalía se rige por el principio de legalidad.

acuerdos y conformidades en los juicios de forma más rápida debido a las dificultades judiciales que conllevan los delitos de cuello blanco—juicios muy largos, mucha prueba documental, mejor asesoramiento legal, etc.

En los años ochenta, una serie de investigaciones aportaron conocimiento empírico sobre la reacción local a la delincuencia de cuello blanco. En 1983, la encuesta de AYERS y FRANK a 50 fiscales federales resaltaba la prioridad de los fiscales en recuperar el dinero defraudado y llegar a acuerdos administrativos antes que penales en casos de delincuencia corporativa y económica²⁴. En 1985, el estudio de GURNEY junto a una unidad de delitos económicos de la Fiscalía de los EE. UU. argumentaba que una de las principales razones que motivaba a los fiscales a perseguir grandes casos de delitos económicos era el tamaño de la empresa y el número de víctimas afectadas²⁵. En 1988, la encuesta de BENSON *et al.* ponía énfasis en los recursos disponibles—falta de personal, de presupuestos públicos, etc.—como el principal obstáculo para que los fiscales persiguieran la criminalidad corporativa²⁶.

El objetivo de estos estudios no era iniciar una nueva discusión teórica sobre el concepto de delincuencia de cuello blanco o sobre el derecho penal como instrumento de los poderosos para la dominación y el control social. El objetivo era explicar *por qué* el sistema penal investigaba menos este tipo de delincuencia. ¿Cuáles eran los obstáculos que impedían una mayor persecución de los delitos de cuello blanco? Una primera respuesta se encontraba en el funcionamiento de las agencias de control administrativo junto al poder discrecional de la Fiscalía. La contribución principal era poner el foco en los órganos de control penales y extrapenales para analizar los obstáculos en la detección y judicialización de los delitos de cuello blanco. A mi juicio, fue un progreso pasar de la denuncia teórica («los delitos de cuello blanco reciben menos atención académica») al análisis criminológico («¿por qué motivo los delitos de cuello blanco son menos detectados y perseguidos?»). Esta última perspectiva trasladada al caso español es la que nos interesa profundizar en lo que resta de artículo. A continuación, analizamos el rol de la Agencia Tributaria como el principal órgano de control frente al delito de defraudación tributaria, junto a la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos.

3. La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT)

En España, el principal órgano de control con capacidad para detectar la defraudación tributaria es la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (en adelante, AEAT). Para declarar que se ha producido un delito de defraudación tributaria (art. 305 CP), y para determinar la cuantía defraudada, es indispensable aplicar la Ley General Tributaria (LGT) y la ley del impuesto defraudado (principalmente IVA, IRPF y IS). La AEAT es el órgano administrativo que controla el cumplimiento tributario de acuerdo con la aplicación de la LGT y las leyes de cada uno de los

²⁴ AYERS/FRANK, «Deciding to prosecute white-collar crime: a national survey of State Attorneys General», *Justice Quarterly*, vol. 4, núm. 3, 1987, pp. 425-440.

²⁵ GURNEY, «Factors influencing the decision to prosecute economic crime», *Criminology*, vol. 23, núm. 4, 1985, pp. 609-628.

²⁶ BENSON *et al.*, «District Attorneys and Corporate Crime: Surveying Prosecutorial Gatekeepers», *Criminology*, vol. 26, núm. 3, 1988, pp. 505-518. Las entrevistas que realizaron con los fiscales muestran que la guerra contra las drogas (*war on drugs*), la cual acaparó la atención del sistema de justicia norteamericano desde finales de los años setenta, era uno de los motivos principales por el cual los fiscales no podían prestar mayor atención a los delitos de las empresas. Véase también BENSON/CULLEN/MAAKESTAD, «Local Prosecutors and Corporate Crime», *Crime & Delinquency*, vol. 36, núm. 3, 1990, pp. 356-372.

impuestos. Adscrita al Ministerio de Hacienda desde su creación en 1991, el objetivo de la AEAT es velar por el cumplimiento del sistema tributario estatal y aduanero mediante inspecciones y comprobaciones para corregir y sancionar las conductas irregulares en materia fiscal.

La estructura interna de la AEAT es compleja, pero es importante entender su organización para analizar el nivel de granularidad que alcanza la inspección del delito fiscal²⁷. Para el objetivo de este artículo nos interesa centrarnos en el Departamento de Inspección Financiera y Tributaria, donde se integran distintos órganos que pueden ejercer funciones de inspección tributaria. A nivel nacional encontramos:

- la Oficina Nacional de Investigación del Fraude (ONIF),
- la Oficina Nacional de Fiscalidad Internacional (ONFI),
- la Unidad Central de Coordinación en materia de Delitos contra la Hacienda Pública (UCCDHP),
- Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes²⁸.

A nivel territorial, cada Comunidad Autónoma cuenta con una Delegación Especial de la Agencia Tributaria, donde se integran las Dependencias Regionales de Inspección²⁹. Estas Dependencias están formadas por cuatro unidades principales:

- la Unidad de Planificación y Selección,
- el Área de Inspección,
- la Oficina Técnica y
- la Unidad de Gestión de Grandes Empresas.

La Unidad de Planificación y Selección es la que se encarga de analizar las posibles contingencias de los contribuyentes y de distribuir los expedientes de inspección a las Áreas de Inspección. Dentro de las Áreas de Inspección se encuentran los Equipos y Unidades de Inspección encargados de realizar las actuaciones de comprobación e investigación que se encuentran con posibles casos de defraudación tributaria³⁰. A continuación, detallamos la labor inspectora de estos Equipos y Unidades a fin de entender la conexión entre la vía administrativa (donde se detecta un delito contra la Hacienda Pública) y el sistema penal.

²⁷ La AEAT presenta un organigrama clarificador en su página web: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/gobierno-abierto/transparencia/organigrama/estructura-agencia-estatal-administracion-tributaria.html>

²⁸ Art. 1. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. [https://www.boe.es/eli/es/res/1992/03/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/res/1992/03/24/(1)/con)

²⁹ Resolución de 13 de enero de 2021, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se establece la estructura y organización territorial de la AEAT. BOE nº12. [https://www.boe.es/eli/es/res/2021/01/13/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/res/2021/01/13/(1)/con)

³⁰ La diferencia entre los Equipos y Unidades reside en el volumen de facturación tributaria. Los Equipos de Inspección suelen ejercer las actuaciones de ejercicios que superen los 4.000.000 de euros, mientras las Unidades de Inspección desarrollan las actuaciones a ejercicios que no superen esta cifra. Art. 4.2. Resolución de 24 de marzo de 1992, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, sobre organización y atribución de funciones a la inspección de los tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. [https://www.boe.es/eli/es/res/1992/03/24/\(1\)/con](https://www.boe.es/eli/es/res/1992/03/24/(1)/con)

3.1. La Inspección y la Liquidación Vinculada a Delito

Los Equipos y Unidades realizan los procedimientos de inspección y comprobación necesarios para velar por el cumplimiento del sistema tributario. Un procedimiento de inspección tributaria suele finalizarse en lo que se denominan las «actas de inspección». Ahora bien, si durante este procedimiento de inspección se encuentran irregularidades fiscales que sean constitutivas de un posible delito de defraudación tributaria (art. 305 CP), el inspector realiza lo que se conoce desde el 2015 como una propuesta de «liquidación vinculada a delito» (LVD)³¹. Antes del inicio de actuaciones inspectoras, el obligado tributario siempre tiene la posibilidad de regularizar su situación tributaria mediante el completo reconocimiento y pago de una deuda tributaria (art. 252 LGT). En el supuesto de regularización tributaria, la Agencia Tributaria no pasaría el «tanto de culpa» al Ministerio Fiscal.³² Sin embargo, cuando se ha iniciado una actuación inspectora y se encuentra una irregularidad tributaria, la regularización voluntaria sigue siendo posible, pero la Agencia Tributaria tiene el deber de investigar los indicios de delito y remitirlo al Ministerio Fiscal.

En este punto es necesario recordar que para determinar el delito de defraudación tributaria hacen falta dos elementos: uno de tipo objetivo y el otro subjetivo. La condición objetiva de punibilidad a la defraudación se produce a partir de un determinado importe de la cantidad defraudada o dejada de ingresar que, desde la LO 15/2003, consiste en superar la cuantía de 120.000€. Por otro lado, la condición subjetiva es el ánimo de ocultación de la realidad del hecho imponible por parte del contribuyente (art. 253.3 LGT). En términos jurídicos, el delito de defraudación tributaria exige un comportamiento doloso, siendo suficiente el dolo eventual.³³ En la defraudación tributaria, el derecho penal español no sanciona la mera desobediencia fiscal, a saber: infringir el deber de pago no significa defraudar. El objetivo del derecho penal es sancionar aquellas conductas que infringen su deber de cooperación tributaria y disimulan su falta de voluntad de asumir los costes de mantenimiento de la Hacienda Pública.

Desde la reforma de la LGT del 2015, la Agencia Tributaria puede liquidar la deuda del contribuyente mientras se inicia el proceso penal³⁴. Antes de la reforma, la Agencia Tributaria no podía liquidar la deuda hasta que no se dictara una sentencia condenatoria. Esto suponía un problema para la Agencia Tributaria en tanto no podía cobrar la deuda como consecuencia de la

³¹ La «propuesta de LVD» sería semejante a una «acta de inspección» de un procedimiento administrativo (Comunicación personal AEAT, 26/06/2024). Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Disponible en: <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>. Sin embargo, tal y como advierte MÉNDEZ CORTEGANO, la Agencia Tributaria también puede abrir un expediente de investigación sin necesariamente tener abierto un procedimiento de comprobación previo. MÉNDEZ CORTEGANO, *Boletín Criminológico* nº117, noviembre-diciembre 2009, pp. 1-4. Sin embargo, estos expedientes de investigación no están regulados, pero podrían enmarcarse en un requerimiento de actuación de investigación (Comunicación personal con AEAT, 26/06/2024).

³² La modificación operada en 2015 atribuyó a la Agencia Tributaria la competencia para determinar la apertura o no del procedimiento penal (art. 252 LGT). Dejar la excusa absolutoria (art. 305.4 CP) en manos de la Agencia Tributaria ha sido objeto de discusiones jurisprudenciales (véase FGE 2021).

³³ COCA-VILA, «Protección de las haciendas públicas y la seguridad social» en SILVA SÁNCHEZ (dir.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, 2020, pp. 571-638; RODRÍGUEZ ALMIRÓN, «Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, 2020, pp. 643-685.

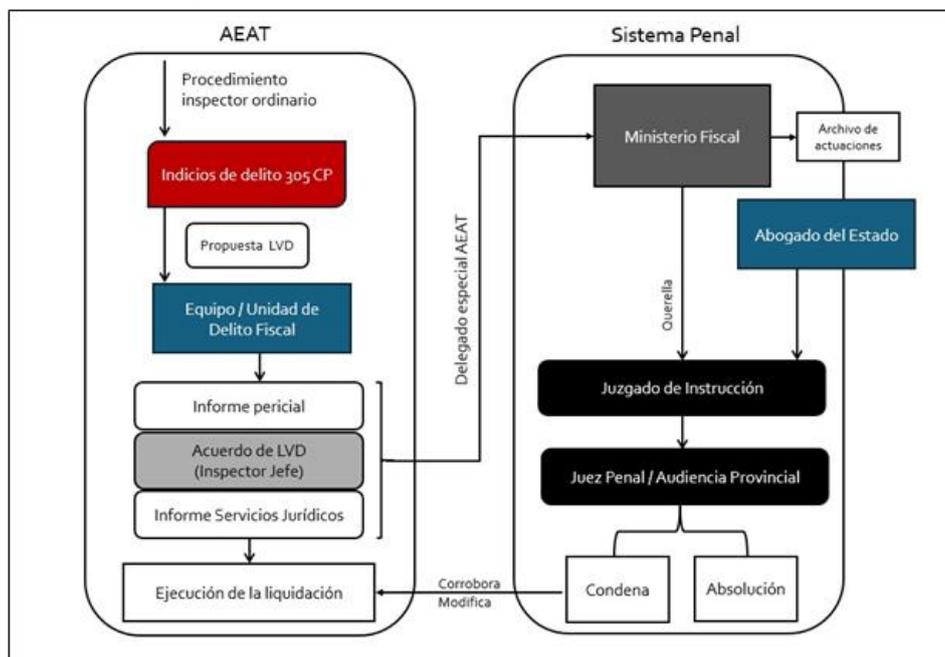
³⁴ La reforma del 2015 introdujo el Título VI, de *Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda Pública* (art. 250 al 259), el cual regula el trámite que debe realizar la Agencia Tributaria cuando aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública.

extensa duración del proceso penal y la prescripción del delito³⁵. En la actualidad, la Agencia Tributaria puede recaudar la LVD que permite liquidar el importe defraudado, el cual podrá ser modificado o corroborado cuando el juez dicte sentencia³⁶.

La propuesta de LVD se traslada a la Unidad de Delitos Fiscales, quien ejerce una evaluación más detallada sobre los indicios de delito a fin de determinar la cuantía defraudada y el ánimo defraudatorio. Atendiendo a esto, la Unidad de Delito Fiscal realiza un informe pericial donde valora la condición objetiva y subjetiva de la defraudación. Es entonces cuando la propuesta de LVD se comunica formalmente al contribuyente, quien tendrá un periodo de alegaciones de 15 días desde la notificación de la propuesta de LVD (art. 253 LGT).

Cuando la Unidad de Delito Fiscal emite el informe pericial con la propuesta de LVD junto a las alegaciones, es entonces cuando el Inspector Jefe de la Unidad dictará la correspondiente LVD—o bien su improcedencia y, en consecuencia, su permanencia en la vía administrativa. El procedimiento se cierra cuando el Inspector Jefe dicta un acuerdo de LVD. Si el Inspector Jefe acuerda la LVD, se emite un preceptivo informe a los Servicios Jurídicos de la AEAT y se autoriza para que el Delegado Especial de la AEAT presente la correspondiente denuncia al Ministerio Fiscal (véase Figura I)³⁷. De acuerdo con las entrevistas realizadas para esta investigación, la mayoría de las denuncias que remite el Delegado Especial de la AEAT al Ministerio Fiscal son dirigidas al área especializada de delitos económicos.

Figura I. Proceso de investigación y persecución administrativa y penal en el delito de defraudación tributaria



Fuente: Elaboración propia.

³⁵ La AEAT podía instar a los Juzgados a adoptar medidas cautelares de recaudación, esto es, solo podía cobrar la deuda bajo solicitudes específicas.

³⁶ La LGT también contempla ciertas excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito de defraudación tributaria (art. 251 LGT), como por ejemplo cuando la tramitación de la liquidación administrativa pudiera ocasionar la prescripción del delito.

³⁷ El Delegado Especial de la AEAT también revisa el informe inspector antes de remitirlo al Ministerio Fiscal (Comunicación personal con AEAT, 26/06/2024).

En el momento en que el Delegado Especial de la AEAT se encarga de remitir el «tanto de culpa» al Ministerio Fiscal, el caso de defraudación tributaria entra en el sistema de justicia penal. Corresponde al Ministerio Fiscal la decisión sobre el archivo de actuaciones del caso o bien interponer una querrela en los juzgados. Cuando el Ministerio Fiscal presenta la querrela, el Juez ofrece personarse en la causa a la Abogacía del Estado, quien ejercerá la acusación particular como representación de la Hacienda Pública en el proceso penal. Desde la Abogacía del Estado comunican a la AEAT que los juzgados han dado parte de un caso de defraudación tributaria para tener acceso del expediente inspector.

Una vez la Fiscalía de delitos económicos ha judicializado el caso, será competencia del juez o tribunal penal determinar la existencia y cuantía de defraudación, realizando todos los ajustes que sean precisos en la liquidación vinculada a delito practicada por la Agencia Tributaria (art. 254 y 257 LGT). De ello se deduce que la determinación de la cuota defraudada debe regirse necesariamente por los criterios propios de la prueba en el proceso penal. Sin embargo, es en este punto donde la investigación de la Agencia Tributaria es fundamental, pues es el informe inspector el que tendrá un alto valor probatorio en el proceso penal. Este informe inspector no solo cobra relevancia por su detalle técnico para determinar la cuantía y el ánimo defraudatorio, sino que además habrá pasado por diferentes filtros antes de llegar al juez: por la Unidad de Delito Fiscal, por el Jefe de Inspección, el Servicio Jurídico de la AEAT, el Delegado Especial de la AEAT y por el Fiscal. En última instancia, el informe inspector que lee el juez de instrucción viene respaldado por múltiples instancias de control. Por ello, parece razonable que el informe inspector tenga un peso relevante en la ponderación final del fallo judicial³⁸.

3.2. El auxilio judicial

Además del procedimiento ordinario en el que puede descubrirse un delito fiscal y los expedientes de investigación, la AEAT también está sujeta a la colaboración y auxilio de los Juzgados, Tribunales y el Ministerio Fiscal cuando así se acuerde, incluidas las actuaciones de carácter pericial.³⁹ La Fiscalía puede recibir sospechas de un delito fiscal o económico y puede formular peticiones de investigación a la Agencia Tributaria o directamente abrir diligencias con la ayuda de la AEAT. Del mismo modo, un juzgado que por denuncia o intimación directa ha abierto diligencias puede formular una petición de auxilio judicial y peritaje a la AEAT. En estos casos, la función de la AEAT es evacuar informes de asesoramiento correspondientes en relación a un posible hecho con indicios delictivos. En última instancia, estos informes serán una prueba fundamental para que los jueces y el Ministerio Fiscal demuestren el ánimo defraudatorio o dolo del obligado tributario de cometer el delito fiscal.

4. La Fiscalía de (área especializada) Delitos Económicos

En España, el Ministerio Fiscal reconoce orgánicamente dos principales «Fiscalías Especiales»: la *Fiscalía Especial Antidroga* y la *Fiscalía Especial contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada* (Fiscalía Especial Anticorrupción). Adicionalmente, se han ido creando a lo largo del tiempo

³⁸ Cabe recordar que desde que se aprobó la LO 10/2015 se permite dar publicidad a los datos personales contenidos en los fallos condenatorios por delitos contra la Hacienda Pública y otras materias especialmente relevantes para el control fiscal. Véase LARRAURI/ROVIRA, «Publicidad, solicitud y cancelación de los antecedentes penales en los tribunales españoles», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, vol. 23, núm. 1, 2021, pp. 1-32.

³⁹ Art. 118 CE; art. 17.1 LOPJ; art. 103.1.6 LO 31/1990; art. 95 Ley General Tributaria.

distintas «áreas especializadas» de la Fiscalía. Para entender el papel del Ministerio Fiscal en el delito de defraudación tributaria es necesario distinguir la labor de la Fiscalía Especial Anticorrupción de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos. A continuación, explicamos la creación del área especializada en delitos económicos como resultado de una división de trabajo en la investigación la delincuencia de cuello blanco.

El 14 de diciembre de 1995 se creó la *Fiscalía Especial para la represión de los Delitos Económicos relacionados con la Corrupción*, conocida en la actualidad como la *Fiscalía contra la Corrupción y la Criminalidad Organizada* (en adelante «Fiscalía Anticorrupción»). La Ley 10/1995 justificaba la creación de esta Fiscalía Especial con el ánimo de abordar la delincuencia económica y la corrupción desde una perspectiva de especialización orgánica y funcional ante una criminalidad diferente y compleja. Esta Fiscalía recibió el impulso definitivo con la Ley 24/2007, donde se le dio la denominación actual (Fiscalía Anticorrupción) y se dotó de nuevas competencias y un marco organizativo reforzado, a la vez que se incrementaron sus medios y se potenciaron delegaciones y equipos de apoyo. Uno de los principales equipos de apoyo fue la creación de la Unidad de Apoyo de la AEAT en 1996, por la cual se integran un conjunto de efectivos (en la actualidad son 12 inspectores y técnicos de Hacienda) en la plantilla de la Fiscalía Anticorrupción con el objetivo de prestar asesoramiento técnico en el ámbito financiero, contable y tributario⁴⁰. El art. 1 de la Ley 24/2007 definió el ámbito de actuación de la Fiscalía Anticorrupción en los siguientes ilícitos:

- a) Delitos contra la Hacienda Pública, contra la seguridad social y de contrabando.
- b) Delitos de prevaricación.
- c) Delitos de abuso o uso indebido de información privilegiada.
- d) Malversación de caudales públicos.
- e) Fraudes y exacciones ilegales.
- f) Delitos de tráfico de influencias.
- g) Delitos de cohecho.
- h) Negociación prohibida a los funcionarios.
- i) Defraudaciones.
- j) Insolvencias punibles.
- k) Alteración de precios en concursos y subastas públicos.
- l) Delitos relativos a la propiedad intelectual e industrial, al mercado y a los consumidores.
- m) Delitos societarios.
- n) Blanqueo de capitales y conductas afines a la receptación, salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a las otras Fiscalías Especiales.
- o) Delitos de corrupción en transacciones comerciales internacionales.
- p) Delitos de corrupción en el sector privado.
- q) Delitos conexos con los anteriores.
- r) La investigación de todo tipo de negocios jurídicos, transacciones o movimientos de bienes, valores o capitales, flujos económicos o activos patrimoniales, que indiciariamente

⁴⁰ De los 12 efectivos de la AEAT, 5 pertenecen al cuerpo de Inspectores de Hacienda del Estado, desempeñando el cargo de Jefes de Unidad y otros 7 al cuerpo Técnico de Hacienda como Subjefes de Unidad (FGE, 2023). Esta Unidad de Apoyo ha aumentado la capacidad investigadora de la Fiscalía Anticorrupción, convirtiéndose en la unidad que emite la mayor parte de informes. En 2022, esta Unidad de Apoyo emitió un total de 113 informes, correspondientes tanto a peticiones solicitadas por la Fiscalía Anticorrupción como las formuladas por juzgados y tribunales, y con independencia de los informes evacuados en calidad de peritos judiciales (*ibid.*).

aparezcan relacionados con la actividad de grupos delictivos organizados o con el aprovechamiento económico de actividades delictivas, así como de los delitos conexos o determinantes de tales actividades; salvo cuando por su relación con delitos de tráfico de drogas o de terrorismo corresponda conocer de dichas conductas a la Fiscalía Antidroga o a la de la Audiencia Nacional.

Si sumamos a esta extensa lista de delitos económicos la complejidad inherente que conlleva su investigación y la envergadura diferencial que acostumbran a cobrar ciertos casos (los «macroprocesos»), el volumen de trabajo de la Fiscalía Anticorrupción adquiriría una dimensión colosal⁴¹. La globalización económica, la complejidad creciente de las operaciones mercantiles, financieras y económicas por parte de personas físicas y jurídicas, todo ello hacía que la investigación de la delincuencia económica fuera cada vez más compleja. Por ello, la creación de un área especializada en delitos económicos se convertía en una solución indispensable para repartir el volumen de trabajo de la Fiscalía Anticorrupción. Hacía falta acotar la persecución de los delitos económicos a ciertas tipologías delictivas, y esa fue la tarea que se encomendó a la Fiscalía General del Estado (en adelante FGE) entrado el siglo XXI.

La primera delimitación competencial en materia de delitos económicos la encontramos en la Instrucción FGE 11/2005, donde se delega a la Fiscalía de Económicos: los delitos societarios, los delitos contra la Hacienda Pública y las insolvencias punibles, siempre que no intervenga Fiscalía Anticorrupción. Esta instrucción también pone de manifiesto la necesidad de Fiscales especialmente preparados para hacer frente a nuevas formas de delincuencia económica, reconociendo el contexto de globalización y de mayor complejidad en la persecución de los delitos económicos. Más adelante, en el Decreto de 11 de noviembre de 2018, la FGE hizo más explícita la delegación de funciones en el Fiscal de Sala delegado mencionando el Título XIV del Libro II del Código penal, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, comprensivo en los arts. 305 a 310 bis CP (FGE, 2023). A posteriori, el Decreto del FGE de 18 de enero de 2023 consolidó las funciones que se delegan en el Fiscal de Sala, así como la materia por delitos sobre las que ejerce tales funciones. Este último Decreto acota todavía más la competencia del Fiscal de Sala—y por ende de la Fiscalía de delitos económicos—aludiendo a los siguientes tipos penales, excepto cuando su conocimiento corresponda a la Fiscalía Anticorrupción, a la Fiscalía de la Audiencia Nacional o a la Fiscalía Europea:

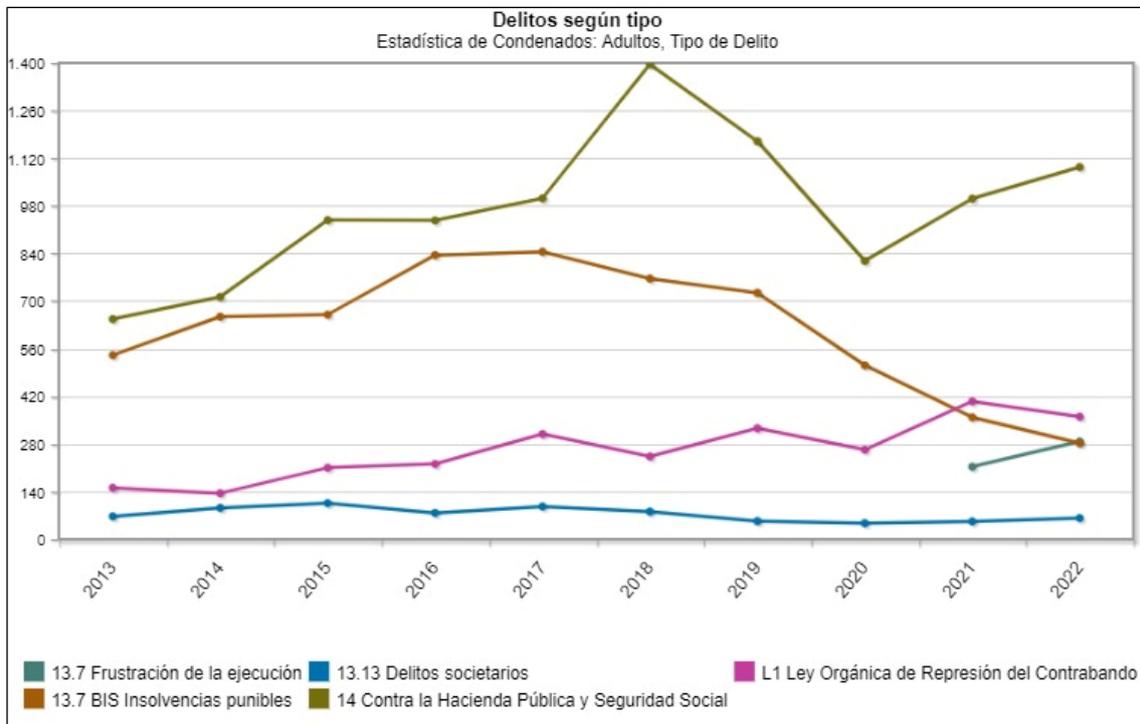
1. Delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social previstos en los arts. 305 a 310 bis CP.

⁴¹ Una de las singularidades de Fiscalía Anticorrupción es su relación con otras agencias de investigación a nivel nacional. Una de las instituciones más importantes en la investigación de delitos económicos en España son las unidades policiales especializadas en criminalidad económica: la Unidad Central de Delincuencia Económica y Fiscal (UDEP) del Cuerpo Nacional de Policía y la Unidad Central Operativa (U.C.O) de la Guardia Civil. Todas ellas son unidades policiales adscritas a Fiscalía Especial Anticorrupción, pero sin relación directa con Fiscalía Especial en Delitos Económicos. Más allá de las unidades policiales, Fiscalía Anticorrupción tiene una estrecha relación con otros órganos de apoyo estatales, como por ejemplo con la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE). De un modo similar, la Tesorería General de la Seguridad Social y la Inspección de Trabajo y Seguridad Social son órganos colaboradores de la Fiscalía en materia de delitos contra la Seguridad Social. Por otro lado, el Tribunal de Cuentas y los organismos autonómicos equivalentes, que se encargan del control económico y financiero del sector público, también cuentan con una relación directa establecida por ley con Fiscalía. En materia de blanqueo de capitales, el Ministerio Fiscal cuenta con la información que el Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales (SEPBLAC). Ley 7/1988, de 5 de abril, de Funcionamiento del Tribunal de Cuentas. Link permanente: <https://www.boe.es/eli/es/l/1988/04/05/7/con>

2. Delitos de insolvencia punible de los arts. 259 a 261 bis CP, así como los delitos de frustración de ejecución de los arts. 257 a 258 ter CP.
3. Delitos societarios de los arts. 290 a 294 CP.
4. Delitos de contrabando previstos en la L.O. 12/1995, de 12 de diciembre, de *Represión del Contrabando* (cuando no sean competencia de otras áreas de especialización del Ministerio Fiscal).

Esta delimitación competencial ha servido de referencia y orientación para la Fiscalía del área especializada en delitos económicos. En las conclusiones de las Jornadas de Fiscales Delegados y Especialistas en Delitos Económicos de 2023 se suscribió esta delimitación competencial, aunque también se matizó que el denominador común competencial de todas las fiscalías territoriales debiera ser los delitos comprendidos en el Título XIV del Libro II del Código Penal, *De los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social*, que abarca los tipos penales de los arts. 305 a 310 bis CP (FGE, 2023). Sin embargo, ello no impide que una sección pueda atribuirse otros delitos de naturaleza similar—por ejemplo, los de estafa o administración desleal—debido a su especial cualificación o conocimiento (FGE, 2023). El mismo Decreto delimita las funciones de coordinación, supervisión y procuración a desarrollar por el Fiscal de Sala Delegado. Tal y como muestra la Figura II, el delito contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social es la tipología delictiva con más frecuencia dentro de la delimitación competencial de la Sección de Delitos Económicos, seguida por las insolvencias punibles.

Figura II. Delitos según tipo (2013-2022)



Fuente: INE

Una de las particularidades de las áreas especializadas del Ministerio Fiscal es que los fiscales suelen tener un papel mucho más activo en la investigación del delito, pudiendo incluso realizar

diligencias de investigación, como la toma de declaración al sospechoso (art. 5 EOMF).⁴² En materia de delitos económicos, la investigación de GONZÁLEZ LÓPEZ y NIETO MARTÍN concluye que la Fiscalía Anticorrupción tiene un papel dominante en la investigación previa a judicializar el caso.⁴³ En la misma línea, el estudio de REBOLLO VARGAS y CASAS HERVILLA argumenta que la dificultad y complejidad de esclarecer los hechos en materia de delitos económicos, los jueces suelen confiar o asumir como propias las investigaciones del fiscal o de otros órganos de control como la Agencia Tributaria o la policía⁴⁴. Sea como fuere, lo que es indudable es que la fase preprocesal es determinante en la investigación de los delitos económicos o de cuello blanco. Y, por ende, el papel de la fiscalía de delitos económicos junto a la Agencia Tributaria es indispensable para judicializar un caso de defraudación tributaria.

Como hemos explicado en el anterior apartado, la Agencia Tributaria remite los informes y expedientes inspectores con posibles casos de delito fiscal a los fiscales de delitos económicos. La fiscalía de la sección revisa el informe inspector para decidir la eventual judicialización del caso mediante querrela a juzgados o bien el archivo de las actuaciones. Una cuestión clave en este proceso es el corto margen temporal de la investigación de los delitos económicos por su prescripción de 5 años (por el art. 305 CP) o de 10 años por el tipo agravado (art. 305bis CP). En las Memorias de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos se pone de relieve la tendencia de la AEAT a enviar los expedientes con un margen temporal muy cercano a la prescripción de los hechos⁴⁵. Esta dilación limita el estudio que requiere la Fiscalía y que determina que se judicialicen de forma inmediata con el fin de evitar la prescripción. La relación entre Fiscalía y la AEAT no solo se ha formalizado *de iure* en distintos Convenios de Colaboración,⁴⁶ sino que también *de facto*, pues son la unidad de apoyo que emiten el mayor número de informes (FGE 2023).

Desde el año 2005, la Fiscal de Sala Coordinadora de delitos económicos viene poniendo de manifiesto la dificultad para proporcionar cifras exactas sobre la actividad jurisdiccional en materia de delitos económicos debido principalmente a la falta de un registro informático uniforme en todas las fiscalías. No será hasta el año 2022 que las Memorias de la Fiscalía nos ofrecen algunos datos en materia de delitos económicos. Un 70% (161 de 234) de las diligencias de investigación pre-procesales realizadas el año 2022 son sobre delitos contra la Hacienda Pública, siendo el resto delitos contra la Seguridad Social y delitos de fraude de subvenciones (FGE, 2023).

Por otro lado, la Memoria del FGE del año 2022 también ofrece los primeros datos relativos a las LVD. Un total de 165 expedientes por delito contra la Hacienda Pública que la Agencia Tributaria remite a la Fiscalía, un total de 134 lo fueron con LVD. Esto significa que un 81,2% de los expedientes remitidos ya habían abierto el proceso para liquidar la deuda antes de judicializar el

⁴² VARONA GÓMEZ, «El Ministerio Fiscal en la justicia penal de adultos: el poder punitivo en la sombra» en MEDINA ARIZA (coord.), *Instituciones de Control del Delito*, 2022.

⁴³ GONZÁLEZ LÓPEZ/NIETO MARTÍN, *Diario La Ley* 3036, nº8768, 2016, pp. 1-21.

⁴⁴ REBOLLO VARGAS/CASAS HERVILLA, en: GARCÍA ARÁN (dir.), *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, 2014.

⁴⁵ Memoria de la Fiscalía General del Estado 2020, p. 1073; Memoria de la Fiscalía General del Estado 2021, p. 935.

⁴⁶ En 1996 se firmó el primer Convenio de Colaboración para que la AEAT prestara su asesoramiento técnico (en materia contable, tributaria y financiera) al Ministerio Fiscal. En 2023, el FGE y el presidente de la AEAT reforzaron la colaboración entre ambos organismos para ampliar el nivel de formación (mediante cursos, seminarios y jornadas de estudio) tanto de fiscales como de personal de la AEAT en materia jurídica, financiera, económica y contable.

caso. El resto de expedientes por delito contra la Hacienda Pública son sin LVD por supuestos regulados en la LGT, como por ejemplo podría ser un informe sobre un caso que no incluya la liquidación de la deuda con la finalidad de no perjudicar las investigaciones de la defraudación (art. 251.1.c)⁴⁷.

5. Conclusiones

Si bien la crisis financiera de 2007-2008 situó a los delitos de cuello blanco y de los poderosos de nuevo en la agenda criminológica, la mayoría de los estudios en este ámbito se decantaron por ofrecer nuevas interpretaciones teóricas sobre la naturaleza del capitalismo financiero y su poder de dominación. No cabe duda de la importancia de una aproximación teórica a las oportunidades delictivas que ofrece la economía globalizada y financiarizada. Sin embargo, tal reflexión no debería eclipsar las investigaciones empíricas que arrojen luz sobre los obstáculos que las agencias de control social se encuentran para perseguir y judicializar los delitos económicos y de cuello blanco. Este fue el objetivo de la literatura criminológica en los años ochenta, cuando las agencias de control—principalmente la Agencia Tributaria y Fiscalía—cobraron protagonismo para analizar la reacción social frente al delito de cuello blanco.

En este artículo nos hemos centrado en el rol de la AEAT y la Fiscalía de Delitos Económicos en la investigación y persecución de la defraudación tributaria. El delito fiscal es uno de los principales delitos económicos cometidos por las clases medias-altas, las élites y el crimen organizado, principalmente a través de personas jurídicas. Investigar la defraudación tributaria—al igual que la mayoría de los delitos económicos—requiere de un conocimiento altamente especializado en materia fiscal y societaria (contabilidad, derecho tributario, etc.). Por ello, los inspectores y técnicos de Hacienda tienen un papel fundamental en el control y castigo de la defraudación tributaria. Por un lado, las inspecciones y comprobaciones de la Agencia Tributaria tienen una función indispensable en el descubrimiento del delito. Por otro lado, el informe pericial que se deriva de la liquidación vinculada a delito determina la posible judicialización del caso por parte del Fiscal y la posible sentencia condenatoria por parte del juez. De acuerdo con la información obtenida para este estudio, el informe pericial de la AEAT ostenta un alto valor probatorio en los juicios de delito contra la Hacienda Pública. No es arriesgado afirmar que gran parte de las sentencias condenatorias por defraudación tributaria son el resultado del trabajo previo realizado por los equipos y unidades contra el delito fiscal de la Agencia Tributaria.

A su vez, la labor de la Fiscalía de la Sección de Delitos Económicos es fundamental para entender la conexión entre la investigación de la delincuencia económica en el ámbito administrativo (Agencia Tributaria) y su persecución penal. El área especializada de Delitos Económicos ha favorecido una colaboración más eficiente con las Dependencias Regionales de Inspección de la AEAT. En este sentido, la delimitación competencial de las últimas instrucciones de la FGE ha servido para mejorar la división del trabajo entre Fiscalía Especial Anticorrupción y Fiscalía de Delitos Económicos. La cooperación entre la AEAT y la Fiscalía de Delitos Económicos también redundará en unas diligencias de investigación preprocesales con mayor peso a los ojos del juez de instrucción. Ya no se trata solo del filtro que ha pasado la propuesta de liquidación vinculada a delito en la AEAT (Unidad de Delito Fiscal, Inspector Jefe, Servicios Jurídicos), sino también el análisis posterior de la Fiscalía una vez la AEAT ha remitido el informe. Por todo ello, parece

⁴⁷ El art. 251 de la LGT regula las excepciones a la práctica de liquidaciones en caso de existencia de indicios de delito contra la Hacienda Pública.

sensato admitir que la figura del Fiscal de la Sección de Delitos Económicos asume un papel más activo en la investigación de la delincuencia económica en comparación con otros tipos de delincuencia convencional.

A la investigación criminológica le queda un amplio campo por recorrer para entender el fenómeno de la delincuencia económica y las estrategias de prevención y control. En primer lugar, es necesario conocer con datos cuantitativos la persecución del delito fiscal a través de las liquidaciones vinculadas a delito y su evolución desde el 2015. En segundo lugar, falta desarrollar una reflexión criminológica sobre el solapamiento del campo administrativo y el campo penal en la investigación y persecución del delito de defraudación tributaria y otros delitos económicos. Ello nos llevaría a revisar la literatura criminológica sobre las estrategias de prevención (*enforcement strategies*) y cumplimiento tributario (*tax compliance*) de las agencias de control en la línea criminológica de BRAITHWAITE⁴⁸. Por último, también es importante profundizar en los obstáculos (procesales, epistémicos, etc.) que Fiscalía se encuentra en la investigación de la defraudación tributaria y otros delitos económicos. En definitiva, es necesario impulsar de nuevo una agenda criminológica que ponga énfasis en las estrategias de control de la delincuencia económica.

Uno de los principales legados de la criminología crítica fue señalar la selectividad con la que opera el sistema penal con ciertas tipologías delictivas⁴⁹. En los delitos económicos, la dificultad y complejidad de su persecución conlleva, en efecto, un tratamiento diferencial por parte del sistema penal. En última instancia, que la persecución penal de la delincuencia económico-empresarial sea más compleja también afecta a su percepción social, pues impide etiquetar estas conductas como 'delictivas' y reforzar el rechazo social que se merecen.

6. Bibliografía

AYERS, Kenneth/FRANK, James, «Deciding to prosecute white-collar crime: a national survey of state attorneys general», *Justice Quarterly*, vol. 4, núm. 3, 1987, pp. 425-440.

BARAK, Gregg, *The Routledge international handbook of the crimes of the powerful*, Taylor and Francis, 2015.

BENSON, Michael L./MAAKESTAD, William J./CULLEN, Francis T./GEIS, Gilbert, «District Attorneys and Corporate Crime: Surveying Prosecutorial Gatekeepers», *Criminology*, vol. 26, núm. 3, 1988, pp. 505-518.

BENSON, Michael/CULLEN, Francis T./MAAKESTAD, William J., «Local Prosecutors and Corporate Crime», *Crime & Delinquency*, vol. 36, núm. 3, 1980, pp. 356-372.

BONSHOMS GUZMÁN, Jordi, «Toward A Criminological Understanding of Financialization», *International Journal for Crime, Justice and Social Democracy*, vol. 11, núm. 3, 2022, pp. 153-164.

BRAITHWAITE, John, *To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety*, State University of New York Press, 1985.

⁴⁸ BRAITHWAITE, *To Punish or Persuade: Enforcement of Coal Mine Safety*, 1985.

⁴⁹ LARRAURI, *La Herencia de la Criminología Crítica*, 1991.

- BRAITHWAITE, John, «White Collar Crime», *Annual Review of Sociology*, vol. 11, 1985, pp. 1-25.
- BRAITHWAITE, Valerie/BRAITHWAITE, John/GIBSON, Diane/MAKKAI, Toni, «Regulatory Styles, Motivational Postures and Nursing Home Compliance», *Law and Policy*, vol. 16, 1994, pp. 363-94.
- CALAVITA, Kitty/PONTELL/Henry/TILLMAN, Robert, *Big money crime: Fraud and politics in the savings and loan crisis*, University of California Press, 1997.
- COCA-VILA, Ivó, «Protección de las haciendas públicas y la seguridad social» en JESÚS MARÍA SILVA SÁNCHEZ (dir.), *Lecciones de Derecho Penal Económico y de la Empresa*, Atelier, 2020.
- CROWLEY, George D., «The tax fraud investigation: an outline for the defense attorney», *National Journal of Criminal Defense*, vol. 1, núm. 1, 1975, pp. 155-182.
- EDELHERTZ, Herbert, *The Nature, Impact and Prosecution of White-Collar Crime*, D.C.: Government Printing Office, 1970.
- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, «Doctrina de la Fiscalía General del Estado, 11/2005, de 10 de noviembre, sobre la instrumentalización efectiva del principio de unidad de actuación establecido en el art. 124 de la CE», 2005. Disponible en: https://www.boe.es/buscar/abrir_fiscalia.php?id=FIS-I-2005-00011.pdf
- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, *Decreto de delegación de funciones y delimitación competencial del Fiscal Delegado de Delitos Económicos*, 2023. Disponible en: <https://www.fiscal.es/documents/20142/775815b7-7b38-845a-4154-f8885dc7a1a6>
- FISCALÍA GENERAL DEL ESTADO, EL FISCAL DE SALA DELEGADO DE DELITOS ECONÓMICOS, *Conclusiones de las Jornadas de Fiscales Delegados y Especialistas en Delitos Económicos 2023*, 2023. Disponible en: <https://www.fiscal.es/documents/20142/b2c4e5b4-b7b3-121b-e638-ddda8cef254f>
- FITOR MIRÓ, Juan Carlos, *Delito fiscal. Un análisis criminológico*, Tirant lo Blanch, 2023.
- GARCÍA ARÁN, Mercedes, *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, Tirant Lo Blanch, 2014.
- GONZÁLEZ LÓPEZ, Juan José/NIETO MARTÍN, Adán, «La investigación de los delitos económicos en España: intentando poner orden en el camarote de los hermanos Marx», *Diario La Ley 3036*, nº8768, 2016, pp. 1-21.
- GRABOSKY, Peter/BRAITHWAITE, John, *Of Manners Gentle: Strategies of Australian Business Regulatory Agencies*, Oxford University Press, 1986.
- GURNEY, Joan Neff, «Factors influencing the decision to prosecute economic crime», *Criminology*, vol. 23, núm. 4, 1985, pp 609-628.
- KATZ, Jack, «Legality and equality: Plea bargaining in the prosecution of white-collar and common crimes», *Law & Society*, vol. 13, núm. 2, 1979, pp. 431-459.
- KATZ, Jack, «The social movement against white collar crime» en BITTNER, EGON/MESSINGER, SHELDON (eds.), *Criminology Review Yearbook*, vol. 2, Sage, 1980, pp. 161-184.

KITSUSE, John/CICOUREL, Aaron, «A Note on the Uses of Official Statistics», *Social Problems*, vol. 11, núm. 2, 1963, pp. 131-139.

LARRAURI, Elena, *La Herencia de la Criminología Crítica*, Siglo XXI, 1991.

LARRAURI, Elena/ROVIRA, Martí, «Publicidad, solicitud y cancelación de los antecedentes penales en los tribunales españoles», *Revista Electrónica de Ciencia Penal y Criminología*, vol. 23, núm. 1, 2021, pp. 1-32.

LEVI, Michael, «The powers of revenue agencies: an overview», *British Tax Review*, vol. 1, 1982, pp. 36-51.

MÉNDEZ CORTEGANO, Ignacio, «El papel de la Agencia Tributaria en el control del fraude como herramienta contra la corrupción», *Boletín Criminológico*, vol. 117, noviembre-diciembre 2009, pp. 1-4.

MURPHY, Kristina, «The Role of Trust in Nurturing Compliance: A Study of Accused Tax Avoiders», *Law and Human Behavior*, vol. 28, núm. 2, 2004, pp. 187-209.

REBOLLO VARGAS, Rafael/CASAS HERVILLA, Jordi, «El proceso penal y la investigación de la delincuencia económica» en MERCEDES GARCÍA ARÁN (dir.), *La delincuencia económica: prevenir y sancionar*, Tirant lo Blanch, 2014.

RODRÍGUEZ ALMIRÓN, Francisco José, «Evolución de los delitos contra la Hacienda Pública a través de la Jurisprudencia del Tribunal Supremo», *Anuario de derecho penal y ciencias penales*, 2020, pp. 643-685.

ROTHER, Dawn/FRIEDERICH, David, *Crimes of Globalization*, Routledge, 2014.

RUGGIERO, Vincenzo, *Crimes of the Economy*, Routledge, 2013.

SHAPIRO, Susan, «The road not taken: the elusive path to criminal prosecution for white-collar offenders», *Law & Society Review*, vol. 19, núm. 2, 1985, pp. 179-218.

SHOVER, Neal/GRABOSKY, Peter, «White-collar crime and the Great Recession», *Criminology & Public Policy*, vol. 9, núm. 3, 2010, pp. 429-433.

SUTHERLAND, Edwin, «White Collar Criminality», *American Sociological Review*, vol. 5, núm. 1, 1940, pp. 1-12.

VARONA GÓMEZ, Daniel, «El Ministerio Fiscal en la justicia penal de adultos: el poder punitivo en la sombra» en JUANJO MEDINA ARIZA (coord.), *Instituciones de Control del Delito*, Madrid, Dykinson, 2022.

WILL, Susan/HANDELMAN, Stephen/BROTHERTON, David, *How they got away with it: White collar criminals and the financial meltdown*, Columbia University Press, 2013.

WILSON, Stephen/MATZ, A. Howard, «Obtaining Evidence for Federal Economic Crime Prosecutions: An Overview and Analysis of Investigative Methods», *American Criminal Law Review*, vol. 14, núm. 4, 1977, pp. 651-716.