



**CUADERNOS DE DEFENSA  
TRIBUTARIA**

**Medidas cautelares  
tributarias en el proceso  
penal: el artículo 81.8 LGT**

Fecha de edición: 20 de febrero de 2019

Esta monografía de la Colección  
**CUADERNOS DE DEFENSA TRIBUTARIA**  
es una obra editada por  
**Francis Lefebvre**  
bajo la coordinación de  
**Ana M<sup>a</sup> Juan Lozano**  
(*Catedrática de Derecho Financiero y Tributario en la Universitat de València*)

**JUAN ALBERTO DÍAZ LÓPEZ**  
*Abogado. Doctor en Derecho.*  
*Profesor Asociado de Derecho Penal. Universidad Autónoma de Madrid*

© Francis Lefebvre  
Lefebvre-El Derecho, S. A.  
Monasterios de Suso y Yuso, 34. 28049 Madrid. Teléfono: 91 210 80 00.  
Fax: 91 210 80 01  
www.efl.es  
Precio: 34,32 € (IVA incluido)  
ISBN: 978-84-17544-69-0  
Depósito legal: M-10781-2019  
Impreso en España por Printing'94  
C/ Orense, 4 (2<sup>a</sup> planta) – 28020 Madrid

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Diríjase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos, [www.cedro.org](http://www.cedro.org)) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

## Plan general

	<b>nº marginal</b>
<b>Introducción. Medidas cautelares reales y delito fiscal</b> .....	100
<b>Capítulo 1. La irrupción de la LGT art.81.8</b> .....	200
1. La reforma del año 2012.....	210
2. La reforma del año 2015.....	230
3. Aplicación retroactiva.....	250
<b>Capítulo 2. Dos escenarios para la <i>notitia criminis</i></b> .....	300
1. Previa inspección .....	310
2. Sin previa inspección.....	320
<b>Capítulo 3. Una facultad referida a «delitos contra la Hacienda Pública»</b> .....	400
1. Delito contra la Hacienda Pública.....	410
2. Otros delitos .....	430
<b>Capítulo 4. La cuantía</b> .....	500
1. ¿Responsabilidad civil o deuda tributaria?.....	510
2. Cuantía máxima que puede asegurarse.....	550
3. Temporalidad y determinación de la cuantía .....	750
<b>Capítulo 5. Posibles medidas a adoptar por la Administración tributaria</b> .....	800
<b>Capítulo 6. Destinatario de la medida</b> .....	900
1. Denunciados y querellados.....	905
2. Responsables directos .....	960
3. Responsables subsidiarios.....	1000
4. Responsables del delito contra la Hacienda Pública.....	1025
<b>Capítulo 7. Notificación y recursos</b> .....	1050
<b>Capítulo 8. La decisión del «Juez de lo penal»</b> .....	1100
1. Conversión o levantamiento inicial .....	1110
2. Modificación .....	1175

	<b>nº marginal</b>
3. El problema del «limbo».....	1210
4. Cese por sobreseimiento.....	1235
5. Alzamiento por presentación de aval.....	1285
<b>Capítulo 9. Conclusión</b> .....	<b>1300</b>
	<b><u>Página</u></b>
<b>Tabla Alfabética</b> .....	<b>115</b>

## Abreviaturas

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>AP</b>	Audiencia Provincial
<b>art.</b>	artículo/s
<b>Circ</b>	Circular
<b>CP</b>	Código Penal (LO 10/1995)
<b>Const</b>	Constitución Española
<b>disp.adic.</b>	disposición adicional
<b>disp.trans.</b>	disposición transitoria
<b>FGE</b>	Fiscalía General del Estado
<b>L</b>	Ley
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil (L 1/2000)
<b>LECr</b>	Ley de Enjuiciamiento Criminal (RD 14-9-1882)
<b>LGT</b>	L 58/2003 general tributaria
<b>LO</b>	Ley Orgánica
<b>p.e.</b>	por ejemplo
<b>RD</b>	Real Decreto
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEDH</b>	Tribunal Europeo de Derechos Humanos
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia

## Introducción. Medidas cautelares reales y delito fiscal

Desde un punto de vista práctico, el **aseguramiento** de las posibles **responsabilidades pecuniarias** dimanantes de la comisión de cualquier delito exige un notable esfuerzo por parte de todos los operadores jurídicos que intervienen en el proceso penal, del mismo modo que estas medidas cautelares reales suponen una especialmente gravosa carga para todo investigado, pues en no pocos casos las padecerá quien finalmente resulte absuelto. **100**

El régimen –que denominaremos en adelante «general»– de **fianzas y embargos** encaminado a asegurar la eventual condena al pago de dichas responsabilidades pecuniarias se encuentra regulado en la Ley de Enjuiciamiento Criminal (LECr art.589 s.) –LECr art.764, respecto del procedimiento abreviado– y, supletoriamente, por lo dispuesto en la Ley de Enjuiciamiento Civil (LEC).

Conforme a este régimen general, como es sabido, desde el momento en el que existen **indicios de criminalidad** contra una persona –o indicios de responsabilidad civil de un tercero (LECr art.615 s.), en este caso a instancia del perjudicado–, durante la propia fase de instrucción, el **juez** puede mandar de oficio o a instancia de parte que se preste fianza para asegurar sus responsabilidades pecuniarias, decretando el embargo para cubrirlas si no se presta; y pudiendo ampliarse o reducirse la fianza o embargo si «durante el curso del juicio» resultan motivos para creer que la cantidad ya asegurada es insuficiente o excesiva. **102**

Por lo que respecta a esta **cantidad a afianzar**, fija la LECr que ha de ser el importe probable de responsabilidades pecuniarias incrementado al menos en un tercio.

Conforme a esta regulación, la fianza puede ser **personal, pignoratícia o hipotecaria**, o mediante caución en efectivo, mediante **aval** bancario de duración indefinida a primer requerimiento o por cualquier otro medio que garantice la inmediata disponibilidad de la cantidad. **105**

Un concepto, el de «*responsabilidades pecuniarias*», mencionado en este ámbito y probablemente huérfano de una certera definición legislativa, que (en este sentido, entre otras, véase la FGE Circ 4/2010) se considera que incluye no sólo las **responsabilidades civiles ex delicto** (1), sino también la pena de **multa y las costas**; conclusión mayoritaria no exenta empero de críticas (2).

Como toda medida cautelar adoptada conforme a las exigencias de *periculum in mora* y *fumus bonis iuris*, las que se acuerden en el seno de un proceso penal han de regirse por los **principios** de instrumentalidad, provisionalidad, temporalidad, variabilidad y proporcionalidad (LEC art.4 y 726).

- 107** La adopción de estas medidas en el concreto ámbito de procedimientos incoados por la supuesta comisión de un **delito contra la Hacienda Pública** no revestía mayores dificultades prácticas o teóricas, que no son pocas, que las que suponía la comisión de cualquier otro delito (dejando a salvo algunas dificultades adicionales derivadas de la llamada «teoría de la transmutación del título», sobre lo cual volveremos). Así, podía y puede actualmente un **juez**, de oficio o a solicitud de alguna de las partes personadas en el proceso, acordar el aseguramiento de las posibles responsabilidades pecuniarias dimanantes de un indiciario delito contra la Hacienda Pública conforme a estos parámetros generales, del mismo modo que no procede dicho afianzamiento si, por ejemplo, no concurren indicios de criminalidad suficientes frente a esa persona. Así, respecto de un delito contra la Hacienda Pública y conforme a este «régimen general», véase por todas el AP Barcelona auto, Sección 5ª, 2-6-14.
- 110** En suma –por todos, el auto de la Sección 2ª de la Audiencia Provincial de Castellón (AP Castellón, auto 15-2-17 (núm 92/2017), que posteriormente se ocupa también de la LGT art.81.8, objeto del presente Cuaderno–:
- «El art.589 de la LECrim, al disciplinar las fianzas y embargos en la instrucción del sumario establece que "Cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará por el Juez que preste fianza bastante para **asegurar las responsabilidades pecuniarias** que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose en el mismo auto el embargo de bienes suficientes para cubrir dichas responsabilidades si no prestare la fianza".
- El art.764.1 de la LECrim, dispone: "Asimismo, el Juez o Tribunal podrá adoptar **medidas cautelares** para el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias, incluidas las costas. Tales medidas se acordarán mediante auto y se formalizarán en pieza separada".
- 112** Con carácter general, debe recordarse que los presupuestos para la adopción de medidas cautelares de carácter civil requieren, por un lado, la apariencia de buen derecho que en el proceso penal se contrae al **juicio provisional e indiciario** en la imputación de un hecho punible al inculpado (cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, artículo 589 LECrim) que en todo caso debe hallarse cabal y razonablemente fundamentada, y, por otro, la existencia de un peligro por la mora procesal (artículo 728 LEC) esto es, el riesgo del transcurso del tiempo durante la tramitación del proceso, presupuesto que tiene su razón de ser habida cuenta que los imputados conservan tanto su capacidad de actuar, como la libre disposición de sus bienes, con lo cual podrían eludir su posible responsabilidad patrimonial derivada de una actuación punible, lo cual podría frustrar, impedir o dificultar la efectividad de la tutela, y con ello el buen fin del proceso que pudiera otorgarse en una eventual sentencia estimatoria (artículo 728.1 LEC).
- 115** Por lo tanto, lo que debe exigirse es que existan **indicios de criminalidad** contra la persona o personas a las que se exige prestar fianza en orden a garan-

tizar que se hará efectividad la responsabilidad pecuniaria que en definitiva llegase a declararse procedente, conclusión a la que se llega a tenor de lo dispuesto en el art.764 de la L.E. Criminal, añadiendo el ap. 2º que «A estos efectos se aplicarán las normas sobre contenido, presupuestos y caución sustitutoria de las medidas cautelares establecidas en la L.E.Civil. La prestación de las cauciones que se acuerden se hará en la forma prevista en la L.E.Civil. Tiene que existir el "fumus boni iuris" y el "periculum in mora". El primero, como dice el artículo 589 LECrim, consistirá en la existencia de indicios de criminalidad contra una persona. El segundo, se identifica con la necesidad de asegurar las responsabilidades civiles que pudieran declararse por existencia de un riesgo, peligro o temor fundado de que no vayan a ser satisfechas.

La **apariencia de buen derecho** en el proceso penal se contrae al juicio provisional e indiciario en la imputación de un hecho punible al inculpado (cuando del sumario resulten indicios de criminalidad contra una persona, artículo 589 LECrim) que en todo caso debe hallarse cabal y razonablemente fundamentada, y, por otro, la existencia de un peligro por la mora procesal (artículo 728 LEC) esto es, el **riesgo** del transcurso del tiempo durante la tramitación del proceso, supuesto que tiene su razón de ser habida cuenta que los imputados conservan tanto su capacidad de actuar como la libre disposición de sus bienes con lo cual podrían **eludir su posible responsabilidad patrimonial** derivada de una actuación punible lo cual podría frustrar, impedir o dificultar la efectividad de la tutela, y con ello el buen fin del proceso que pudiera otorgarse en una eventual sentencia estimatoria (artículo 728 I LEC). [...] Conforme el art.589 de la LECRIM, y según los artículos 764.1 y 783.2 de idéntico cuerpo legal, desde que resulten indicios de criminalidad contra una persona, se mandará que preste fianza bastante para asegurar las responsabilidades pecuniarias que en definitiva puedan declararse procedentes, decretándose el embargo de sus bienes en cantidad suficiente para asegurar dichas responsabilidades si no se prestare la fianza exigida. La cantidad de ésta se fijará en el mismo auto y no podrá bajar de la tercera parte más de todo el importe probable de las responsabilidades pecuniarias.

Estas previsiones suponen la implantación, en el ámbito de las responsabilidades pecuniarias, de uno de los principios básicos que ha de guiar toda **instrucción judicial**, y que se recoge en el artículo 13 de la LECRIM cual es el de proteger a los ofendidos o perjudicados por el delito que es objeto de la causa.

El hecho de que la responsabilidad criminal puede llevar anexa una **responsabilidad civil** —a responsabilidad civil «ex delicto»— (arts.19 C.P. y 1092 del Código civil) unido a la posibilidad de que en el proceso penal se ejercite tanto la acción penal como la civil dimanante del hecho presuntamente constitutivo de delito (arts.100, 106, 108 y 111 LECRIM), hace que, en la fase de instrucción, aparte de la investigación penal propiamente dicha, el Juez de Instrucción deba investigar también la existencia y el alcance de los daños y perjuicios derivados del ilícito penal y procurar el aseguramiento de las consiguientes responsabilidades civiles (art.299 LECRIM).



- 122 [...] La protección referida tiene como marco constitucional el art.24 CE «Todas las personas tienen derecho a obtener la tutela efectiva de los jueces y tribunales en el ejercicio de sus derechos e intereses legítimos», proclamando el Tribunal Constitucional (STC 14/1992) que la tutela judicial no es tal sin medidas cautelares adecuadas que aseguren el efectivo **cumplimiento de la resolución definitiva** que recaiga en el proceso. Esta misma finalidad tutiva viene recogida en el ordenamiento jurídico comunitario, la cual preside la jurisprudencia del TJCE, en sentencias como, *Factorname* de 19 de junio de 1990, *Zückerfabrik* de 21 de noviembre de 1991 y *Atlanta* de 9 de noviembre de 1995. En concreto el TJCE refiere que las medidas provisionales o cautelares son aquellas que están destinadas a mantener la situación de hecho o de derecho para salvaguardar derechos cuyo reconocimiento se solicita (STJCE de 26 de marzo de 1992).
- 125 El art.764 de la LECRIM refiere que «el Juez o Tribunal podrá adoptar **medidas cautelares** para el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias, incluidas las costas. Tales medidas se acordarán mediante auto y se formalizarán en pieza separada. Y el mismo precepto añade que a estos efectos se aplicarán las normas sobre contenido, presupuestos y caución sustitutoria de las medidas cautelares establecidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil. En este cuerpo legal, las medidas cautelares se encuentran reguladas en los artículos 726 y siguientes, los cuales exigen, para su adopción, que la medida esté contemplada en el artículo 727 o reúna las características contempladas en el precepto anterior, que exista peligro por el transcurso del tiempo, y que exista una apariencia de buen derecho. El «*Fumus boni iuris*» o apariencia de buen derecho, lo que supone, en el proceso penal, la existencia un **juicio provisional e indiciario** que determine la posible imputación de responsabilidades penales, y por ende pecuniarias, respecto del inculpado. B) «*Periculum in mora*» o peligro por la mora procesal, entendido en el sentido de que de no adoptarse las medidas cautelares podrían producirse, durante la pendency del proceso, situaciones que impidieren o dificultaren la **efectividad de la tutela** que pudiera otorgarse en una eventual declaración de responsabilidad.
- 127 El «*periculum in mora*» viene a contrarrestar o evitar no al daño jurídico –tutelado por lo general con el proceso ordinario– sino al peligro de **ulterior daño marginal derivado de la lentitud del proceso**. Se trata, pues, de que el elemento tiempo, consustancial con todo proceso, no altere el estado de hecho que debe ser mantenido durante su sustanciación. Como dice la SAP Barcelona de 24 de mayo de 1990, «puede ser entendido como peligro de que con el transcurso del tiempo se dificulte la ejecución de la sentencia o grave daño por el retraso en su ejecución». El peligro por mora procesal tiende no sólo a impedir la desaparición de los medios necesarios para la ejecución forzosa (finalidad asegurativa), sino también a proteger contra la prolongación de un juicio que puede producir un grado de insatisfacción continuada y que, en ocasiones, cuando llega a la fase

*ejecutiva, ya no puede ser amparada en condiciones de plena efectividad. Siendo el **solicitante de la medida cautelar** quien debe acreditar que el investigado ha realizado acciones o se encuentra en una situación que pudiera dificultar el cumplimiento de los pronunciamientos civiles que pudieran establecerse en una eventual sentencia condenatoria.»*

Hasta tiempos recientes cualquier iniciativa en materia de adopción de medidas cautelares reales respecto de un indiciario delito fiscal había de partir *ad intra* del propio proceso penal, ya fuera porque de oficio el juez o Tribunal adoptara la medida, ya fuera porque alguna de las acusaciones personadas lo solicitaba (el Ministerio Fiscal, o la acusación particular ejercida en este ámbito por la Abogacía del Estado), rigiéndose dicha adopción por el régimen general sucintamente expuesto, de aplicación para toda clase de delitos. **130**

Sin embargo, hace poco más de un lustro, irrumpió en nuestro ordenamiento una **reforma** de la cual destacaba, entre otras cuestiones, el artículo 81.8 de la L 58/2003 (**LGT**), que introdujo en la ecuación de las medidas cautelares adoptadas en un proceso penal por delito contra la Hacienda Pública importantes particularidades. Sobre las mismas y desde un prisma eminentemente práctico versa este Cuaderno.

## Notas

(1) Sobre este concepto y algunas particularidades de las responsabilidades civiles que se dirimen en el proceso penal, incluyendo las de los delitos contra la Hacienda Pública, *vid.* DÍAZ LÓPEZ, «¿Responsabilidad civil ex delicto de un banco por la crisis nerviosa del cliente que presenció un atraco?», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, Año XXXIII, N° 134, 2014, pp. 197-220; DÍAZ LÓPEZ, «El partícipe a título lucrativo tras las reformas del decomiso», *Diario La Ley*, N° 8667, 2015, pp. 4-16; DÍAZ LÓPEZ, «El nuevo plazo de prescripción de la acción civil ex delicto», *Legal Today*, 2017; o DÍAZ LÓPEZ/JUAN LOZANO, «Caso Nóos. ¿Revivido el debate sobre prescripción tributaria y delito fiscal?», *Actum Fiscal*, N° 136, junio de 2018, pp. 38-47 y la bibliografía que allí se cita.

(2) Ampliamente, GONZÁLEZ-MONTES SÁNCHEZ, «Responsabilidades pecuniarias y medidas cautelares en el proceso penal», *Cuadernos de Política Criminal*, 2013, pp. 53-72.

## Capítulo 1. La irrupción de la LGT art.81.8

1. La reforma del año 2012 .....	210	<b>200</b>
2. La reforma del año 2015 .....	230	
3. Aplicación retroactiva .....	250	

### I. La reforma del año 2012

La **L7/2012**, de modificación de las normas tributarias y presupuestarias y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, entre otras modificaciones, dotó de un **nuevo contenido** al párrafo 8º del artículo 81 de la LGT. **210**

Es cierto (1) que la adopción de medidas cautelares en supuestos de delito fiscal no fue tan novedosa como la Exposición de Motivos de la reforma pretendía hacer creer, pues ese mismo precepto ya venía estableciendo la posibilidad de acordar la **retención de devoluciones tributarias** o de otros pagos que debiera realizar la Administración tributaria en relación con personas vinculadas a un posible delito fiscal, pero tras la reforma el espectro de estas medidas fue notoriamente ampliado.

Conforme a la **nueva redacción** de este precepto: **212**

*«Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por **delito contra la Hacienda Pública** o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.*

*Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes **diligencias de investigación** desarrolladas por el **Ministerio Fiscal** o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.*

*En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los **sujetos** identificados en la **denuncia o querrela** como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.*

*Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración tributaria, **se notificará** al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión procedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.»*

- 215** Adicionalmente, se introdujo en la LGT una **Disposición Adicional 19<sup>a</sup>** del siguiente tenor, hoy vigente:

*«Competencias de investigación patrimonial en los procesos por delito contra la Hacienda Pública*

*En los procesos por delito contra la Hacienda Pública, y sin perjuicio de las facultades que corresponden a las unidades de la Policía Judicial, los **órganos de recaudación** de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mantendrán la competencia para investigar, bajo la supervisión de la autoridad judicial, el patrimonio que pueda resultar afecto al pago de las cuantías pecuniaras asociadas al delito.*

*A tales efectos, podrán ejercer las facultades previstas en los artículos 93, 94 y 162 de esta Ley, realizar informes sobre la situación patrimonial de las personas relacionadas con el delito y **adoptar las medidas cautelares previstas en el apartado 8 del artículo 81 de la misma.***

*De tales actuaciones, sus incidencias y resultados se dará cuenta inmediata al **juez penal**, que resolverá sobre la **confirmación, modificación o levantamiento** de las medidas adoptadas.*

*Las actuaciones desarrolladas se someterán a lo previsto en la presente Ley y su normativa de desarrollo, sin perjuicio de la posibilidad de que el juez decida la realización de otras actuaciones al amparo de lo previsto en el artículo 989 de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.»*

- 217** Paralelamente a lo anterior, mediante la LO 7/2012, por la que se modifica la LO 10/1995 (**CP**) en materia de transparencia y lucha contra el fraude fiscal y en la Seguridad Social, se modificó el CP art.305, cuya redacción –que por entonces generó importantes fricciones con el principio de prejudicialidad penal de la LGT art.180.1 – aún hoy establece:

*«5. 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.*

- 220** *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.  
[...]

7. En los procedimientos por el delito contemplado en este artículo, para la ejecución de la pena de multa y **la responsabilidad civil, que comprenderá el importe de la deuda tributaria que la Administración Tributaria no haya liquidado por prescripción u otra causa legal en los términos previstos en la Ley 58/2003, General Tributaria, de 17 de diciembre, incluidos sus intereses de demora**, los Jueces y Tribunales recabarán el auxilio de los servicios de la Administración Tributaria que las exigirá por el procedimiento administrativo de apremio en los términos establecidos en la citada Ley.»

Se consagró así un escenario, que se reforzaría con la siguiente reforma de la LGT art.81.8 de la que nos ocuparemos en breve, conforme al cual se vinculaba de forma notoria al juez de lo penal a lo actuado por la Administración Tributaria (2). Una situación problemática y sumamente polémica. Centrándonos en la LGT art.81.8, la reforma desplazaba hacia un **órgano administrativo** la competencia que hasta entonces se atribuía en exclusiva a jueces y tribunales (como ya hemos indicado *ut supra* al reseñar el régimen general para la adopción de medidas cautelares en el proceso penal).

Tomando en consideración que, en el seno del proceso penal, la Agencia Tributaria actúa desde la fase de instrucción como acusación particular en tanto que perjudicada por el supuesto delito, lo que la reforma habilitaba era que una parte investigara a la parte contraria y adoptara **sin intervención judicial**, aunque fuera provisionalmente, una medida cautelar contra ella, lo cual podría subvertir el principio constitucional que reconoce sólo a juzgados y tribunales la exclusividad de la potestad jurisdiccional (incluyendo la potestad cautelar), con el riesgo de producirse así una vulneración tanto del **derecho a la tutela judicial efectiva** sin indefensión y a un proceso público con todas las garantías por atribuir a la Administración Tributaria una potestad que es exclusivamente judicial (Const art.24.1 y 24.2 en relación con art.117.3), como del **derecho a la presunción de inocencia** (Const art.24.2) (3).

Adicionalmente, también se ha indicado que esta injerencia administrativa en las competencias judiciales sólo se explica por una excesiva desconfianza de la Agencia Tributaria hacia los jueces y que la LGT art.81.8 no sería sólo un abuso de la **autotutela administrativa**, sino que la desnaturalizaría: cuando la Administración recurre a los tribunales no tendría sentido que permaneciera en una posición tan privilegiada (4).

222

---

## 2. La reforma del año 2015

Dejando al margen la lucidez de estas críticas, lo cierto es que el Legislador no pareció compartirlas a la vista del nuevo paso en la misma dirección que supuso la **L 34/2015**, de modificación parcial de la LGT.

230

Como ya fuera señalado (5), los aspectos de la reforma que afectaron a la LGT art.81.8 deben ponerse en relación con la creación paralela del nuevo Título VI de la LGT («Actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos en supuestos de delito contra la Hacienda pública»), que estableció un procedimiento administrativo para practicar **liquidaciones tributarias** y efectuar su **cobro** incluso en los casos en los que se hubiera incoado un proceso penal.

**232** Conforme a la **redacción vigente** de la LGT art.81.8:

«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 **sin** que se haya dictado **la liquidación** a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito **no** tuviese origen en un **procedimiento de comprobación e investigación inspectora**, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles **responsables, directos o subsidiarios**, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, **se notificará** al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y **se mantendrá hasta** que este último adopte la decisión procedente sobre su **conversión en medida jurisdiccional o levantamiento**.»

**235** Puede apreciarse que la reforma introdujo un límite para poder aplicar la LGT art.81.8, habida cuenta del importante matiz añadido a su párrafo primero («sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley»).

Dicho precepto, ubicado en el precitado Título VI de la LGT, permite la **continuación** de la tramitación del **procedimiento tributario** en curso cuando la Administración Tributaria aprecia indicios de delito contra la Hacienda Pública, sin perjuicio de que se pase el tanto de culpa a la jurisdicción competente o se remita el expediente al Ministerio Fiscal (LGT art.250.1).

**237** Esta nueva potestad tiene su **límite** en la LGT art.251:

«Cuando la Administración Tributaria aprecie indicios de delito contra la Hacienda Pública, pasará el tanto de culpa a la jurisdicción competente o remitirá el expediente al **Ministerio Fiscal**, absteniéndose de practicar la liqui-

dación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, en los siguientes **supuestos**:

a) Cuando la tramitación de la liquidación administrativa pueda ocasionar la prescripción del delito con arreglo a los plazos previstos en el artículo 131 del Código Penal.

b) Cuando de resultas de la investigación o comprobación, no pudiese determinarse con exactitud el importe de la liquidación o no hubiera sido posible atribuirle a un obligado tributario concreto.

c) Cuando la liquidación administrativa pudiese perjudicar de cualquier forma la investigación o comprobación de la defraudación.

En los casos anteriormente señalados, junto al escrito de denuncia o de querrela presentado por la Administración Tributaria, se trasladará también el **acuerdo motivado** en el que se justifique la concurrencia de alguna de las circunstancias determinantes de la decisión administrativa de no proceder a dictar liquidación.»

Así las cosas y para lo que aquí nos interesa, salvo que concurra una de esas situaciones descritas por la LGT art.251, se procederá a dictar **liquidación** de los elementos de la obligación tributaria objeto de comprobación, «separando en liquidaciones diferentes aquellos que se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública y aquellos que no se encuentren vinculados con el posible delito contra la Hacienda Pública», de conformidad con la LGT art.250.2. **240**

Obviamente, dado el objeto del presente Cuaderno, trataremos a continuación aquellos supuestos en los que sí pueda ser de aplicación la LGT art.81.8: es decir, todos aquéllos en los que no se haya procedido a la liquidación prevista por la LGT art.250.2.

Por último, la L 34/2015 disp.final 1ª introdujo en la LECr el art.614 bis: **242**  
«Una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública, **el juez de lo penal decidirá** acerca de las pretensiones referidas a las medidas cautelares adoptadas al amparo del artículo 81 de la Ley General Tributaria.»

Conviene ya destacar lo llamativo que resulta el empleo del término «juez de lo penal». Dejando al margen que lo que aparentemente se pretende es referirse a la «autoridad judicial del orden penal», en un precepto como este, ubicado en el Libro II de la LECr, se antojaría sistemáticamente más acertado haberse referido al **juez de instrucción**, o más coherente haber empleado sin más el término «el juez» (como así sucede en la LECr art.589).

---

### 3. Aplicación retroactiva

Aunque un objetivo irrenunciable del presente Cuaderno consiste en omitir toda polémica doctrinal, no podemos obviar una **problemática** que surgió poco después de la entrada en vigor de la L 17/2012 (disp.final segunda). **250**

Nótese que en aquel momento ya existían, incoados meses o años atrás, numerosos procedimientos penales por la supuesta comisión de delitos contra la Hacienda Pública. Muchos de ellos, todavía en fase de instrucción. Procedimientos (y personas imputadas en los mismos) que obraban en conocimiento de la Agencia Tributaria.

- 252** Al poco de producirse dicha entrada en vigor, haciendo uso del nuevo instrumento recaudatorio que le proporcionaba la LGT art.81.8, se produjo un aluvión de acuerdos adoptando estas medidas cautelares. Una vez incorporados dichos acuerdos a esos **procesos penales preexistentes** a la reforma, y llegado por tanto el momento de que el juez penal decidiera acerca de su conversión en medida cautelar jurisdiccional o su alzamiento, surgió un importante interrogante. Aunque la L 17/2012 no se trataba en puridad de una ley penal, sí era cierto que el nuevo LGT art.81.8 revestía **consecuencias, desfavorables** para el **investigado**, en el seno de procesos penales incoados con anterioridad a la reforma.
- 255** Una situación no infrecuente entonces –que todavía hoy se sigue produciendo, pues todavía hoy se encuentran incluso en fase de instrucción varios **procesos penales** por delitos contra la Hacienda Pública **incoados con anterioridad a 2013**– podía ser la que sigue: un sujeto era uno de los investigados desde 2011 en unas diligencias previas, en las que se le imputaba la comisión de un delito contra la Hacienda Pública. Su imputación derivaba de un previo procedimiento de inspección que dio lugar a la inicial querrela, por lo que la Agencia Tributaria conocía que nuestro sujeto estaba siendo investigado por este delito. Llegado el año **2013**, tras dos años de instrucción, ni el Ministerio Fiscal ni el Abogado del Estado habían presentado escrito alguno solicitando que a nuestro sujeto se le impusiera ninguna medida cautelar, y el Magistrado Instructor tenía todavía dudas acerca de si su participación en los hechos era jurídico-penalmente relevante. De esta manera, aunque todavía no hubieran motivado la adopción de un sobreseimiento parcial respecto de esa persona, desde luego –dada la afectación del *fumus bonis iuris* debido a esas dudas– **no se había acordado** contra él ninguna **medida cautelar** conforme al régimen general establecido en la LECr (p.e., exigirle el aseguramiento de las responsabilidades pecuniarias derivadas de ese delito fiscal incrementadas en un tercio).
- 257** Ahora bien, puesto que nuestro sujeto estaba formalmente **«querellado»**, se cumplían en principio los requisitos para que la Agencia Tributaria acordara, por ejemplo, la retención de la devolución reconocida por su declaración de IRPF sobre la base de la LGT art.81.8. Notificado ese acuerdo a las partes y verificada por el Magistrado esa condición de «querellado», nuestro sujeto, a quien no se le hubiera impuesto medida cautelar alguna en aquel momento conforme a la valoración de los hechos que venía realizando el Magistrado y conforme a la actuación procesal de los representantes de las acusaciones personadas,



veía cómo ahora por vía «externa» –la **Agencia Tributaria**, no a través de su representante en el proceso, el Abogado del Estado, sino *motu proprio*– podía efectivamente padecer la **adopción** de una medida cautelar. Y ello, debido a una reforma legislativa posterior a la incoación de su proceso y a la comisión de su supuesto delito.

**Jurisprudencia** En un ámbito donde rige el principio de **irretroactividad de lo no favorable a reo** (CP art.2.2), no es de extrañar que se planteara ante esta clase de situaciones si lo establecido por la LGT art.81.8 (la posibilidad de que la Agencia Tributaria acordara esas medidas cautelares) podía ser de aplicación retroactiva a procedimientos incoados con anterioridad a la entrada en vigor de la L 17/2012. **260**

**a)** De un lado, se ha argüido que materialmente no supondría la reforma del año 2012 una auténtica aplicación retroactiva de una nueva norma, habida cuenta de que el **antiguo LGT art.81.7** ya **habilitaba** la adopción por parte de la AEAT de medidas cautelares vinculadas a la existencia de un procedimiento por delito fiscal.

**PRECISIONES** Así: «arguye el apelante la improcedencia de ratificar una medida cautelar administrativa, cual es la de la retención de la devolución que debía realizar la Administración Tributaria a XXX S.L., por venir basada en normativa tributaria no aplicable al supuesto en concreto; desarrolla este motivo asegurando que el acuerdo de **retención cautelar de devolución** de la AET es adoptado en el marco de un procedimiento inspector iniciado el 4 de septiembre de 2009, fecha en la que aún no estaba en vigor la Ley 7/2012 según su Disposición Transitoria 3ª ni por tanto la actual redacción del artículo 81.8 de la Ley general Tributaria en el que dicho órgano administrativo sustenta su decisión, introducida por la citada norma. Poco recorrido tiene este motivo de oposición a la medida cautelar adoptada por la AET y ratificada por el órgano judicial, pues como reconoce a renglón seguido y en su propio recurso la apelante y acertadamente expone el auto combatido, estaba en vigor al momento de iniciarse el procedimiento inspector en el marco del cual se adopta la medida el artículo 81.7 de la LGT en su redacción originaria que ya permitía a la Administración Tributaria acordar la retención del pago de devoluciones que debiese realizar a personas contra las que se haya presentado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se dirija un proceso judicial por dicho delito.» (AP Barcelona, Sección 7ª, auto 8-9-16, núm 579/2016).

**b)** Por otra parte, también se ha aducido que no puede operar aquí el principio de irretroactividad de lo no favorable porque las medidas acordadas al amparo de la LGT art.81.8 **no** irían referidas a una **sanción, sino** a una **deuda tributaria**. **265**

**PRECISIONES** Así: «la retroactividad de los preceptos indicados no afecta al principio de legalidad, ni al de prohibición de retroactividad de las disposiciones sancionadoras, sencillamente porque el **pago de un tributo** no es una sanción, por más que la norma legal establezca una suerte de ejecución provisional, por cuanto aparece condicionada al resultado de un procedimiento penal, lo que supone una opción del legislador por la que asume las consecuencias de la eventual declaración de no responsabilidad penal, sin que pueda cuestionarse al Estado la capacidad económica para responder de las devoluciones y en su

caso indemnizaciones procedentes, como consecuencia del procedimiento referido.

El pago de los tributos **no tiene carácter represivo, ni sancionador**, su finalidad es netamente financiera, de conformidad con lo previsto en el art.31.1 CE, es decir, la obligación de todos los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Al no ser una sanción, dado que no responde a una finalidad represiva, difícilmente pueda vulnerarse el derecho fundamental citado por una regulación en Derecho Transitorio que se prevea de aplicación a los procesos ya iniciados.» (AP Madrid, Sección 4ª, auto 11-7-18, núm 585/2018).

**267 c)** Estos argumentos no son definitivos (especialmente este último, pues como veremos más adelante las cuantías que se pueden asegurar por la vía de la LGT art.81.8 también incluyen la **pena de multa**) y esta cuestión todavía es objeto de debate.

Buena muestra de ello y del **argumentario contrario** nos la ofrece el Juzgado de Instrucción nº 17 de Valencia, auto 13-6-16 (diligencias previas 1102/2016):

«Con carácter previo a la resolución de las cuestiones suscitadas por las partes personadas en este procedimiento y en relación a la confirmación o conversión en medida jurisdiccional de las medidas cautelares adoptadas con fecha 22 de febrero de 2017 por el Delegado Especial de la A.E.A.T de Valencia con fundamento en el artículo 81.8 de la L.G.T o levantamiento de las mismas, conviene traer a colación por inexcusable principio de orden procesal la **doctrina jurisprudencial** mantenida tanto por el Tribunal Supremo como por el Tribunal Constitucional respecto del Derecho Penal y Sancionador Tributario y el principio constitucional de irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables y ello de acuerdo con los Tratados Internacionales más relevantes en materia de derechos humanos, Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948 y Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales de 1950, así como los artículos 1.1 y 2.1 del Código Penal y los artículos 9.3 y 25.1 (principio de legalidad penal) de la Constitución Española, fundamentos en los que se basa dicho jurisprudencia para afirmar la regla de retroactividad in bonus» (STC. 15/1981 y SSTs. de 22 de febrero de 1988 y 22 de abril de 1991). También se aprecia la regla explicitada en el ámbito del Derecho Administrativo, artículo 128.1 de la Ley 30/1992 de 26 de noviembre, LRJPAC, y en el ámbito del Derecho Sancionador Tributario, artículo 10.2.2º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre.

**270** Nuestro Tribunal Constitucional ha declarado reiteradamente en base a los principios «non bis in ídem», principio de legalidad y tipicidad en materia penal y sancionadora y con fundamento en los artículos 9.3, 25.1 y 24.1 CE, la procedencia de la retroactividad in bonus en aras a la observancia del derecho a la tutela judicial efectiva y a sensu contrario, la **irretroactividad de las normas penales y sancionadoras tributarias desfavorables** tanto por lo dispuesto en los preceptos de nuestra Constitución como en los artículos 1.1 y 2.1 del Código Penal y artículo 178 LGT 2003.

La LGT 2003 también contiene previsiones expresas respecto de la retroactividad *in bonus*, no solo como regla de aplicación general en el ámbito sancionador tributario (artículo 10.2.2º LGT) sino también en la Disposición Transitoria Cuarta.

En base a lo anteriormente expuesto, se puede concluir que las **normas tributarias, salvo que se disponga lo contrario, no tienen efectos retroactivos**, artículo 10.2 LGT y la doctrina jurisprudencial más reciente, como en la sentencia del TC 176/2011 establece un análisis general de cada caso ponderando el principio de seguridad jurídica y considerando la observancia del principio de irretroactividad en supuestos de disposiciones sancionadoras o restrictivas de derechos individuales.

A la luz de la doctrina jurisprudencial explicitada y tras ponderar esta juzgadora las razones y motivos que justifican las peticiones realizadas por las partes personadas en las actuaciones, bien de confirmación judicial de las medidas cautelares adoptadas por el Delegado Especial de la A.E.A.T de 22 de febrero de 2017 o bien de levantamiento de dichas medidas, dejándolas sin efecto, conviene examinar dos cuestiones, la **legitimación** en el caso presente de la **Agencia Tributaria** para adoptar las medidas cautelares previstas en el artículo 81.8 de la LGT **y legalidad** de las mismas y la aplicación retroactiva o no de la norma observada para la adopción de las referidas medidas cautelares. **272**

Como establece el acuerdo de medidas cautelares adoptadas respecto de X, su fundamento jurídico se encuentra en el artículo 81.8 de la Ley 58/2003 en relación con la Disposición Adicional Decimonovena de la referida Ley, introducida por el número dieciocho del artículo 1 de la Ley 7/2012, de 29 de octubre y vigente el 31 de octubre de 2012, norma aquella también reformada y modificada por la Ley 34/2015 de 21 de septiembre. La referida Ley 34/2015 de modificación parcial de la Ley 58/2003, General Tributaria, supuso la introducción de varias modificaciones, entre otras, como consecuencia de la reforma de la regulación del delito contra la Hacienda Pública, por Ley Orgánica 7/2012, estableciendo dicha Ley el régimen transitorio en su Disposición Transitoria Única, e introduciendo modificación en la Ley de Enjuiciamiento Criminal a través de la Disposición Final Primera, añadiendo el nuevo artículo 614 bis, respecto de las medidas cautelares del artículo 81 de la LGT, una vez iniciado el proceso penal por delito contra la Hacienda Pública e introduciendo también el Título X del Libro II, artículo 621 bis y 621 ter de la Ley de Enjuiciamiento Criminal.

En este contexto y teniendo en cuenta junto al artículo 81.8 LGT en que se fundamenta la Agencia Tributaria para adoptar las medidas cautelares, siempre de **carácter excepcional y provisional**, y que pueden dirigirse contra los sujetos identificados en la querrela como responsables directos o subsidiarios del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal, precepto éste cuyo texto ha entrado en vigor a partir del 28 de octubre de 2015, introducido por la Disposición Final Segunda de la Ley 4/2015, de 27 de abril, del Estatuto de la Víctima del Delito y que con carácter de ley ordi- **275**

*naria no tiene tampoco efectos retroactivos ex artículo 2.1 del Código Penal, considera 5.5a en una interpretación hermenéutica, coherente y global de la legislación aplicable y con interpretación de la doctrina jurisprudencial del Tribunal Supremo y Tribunal Constitucional, la no procedencia de la normativa aplicable y en que se ha fundamentado el acuerdo de adopción de medidas cautelares adoptado por la Agencia Tributaria para el supuesto enjuiciado en la presente causa, instruida por querrela presentada por el Ministerio Fiscal en fecha 9 de junio de 2.016 por presunto delito contra la Hacienda Pública previsto y penado en el artículo 305 del Código Penal y ello en relación dicha querrela, a la que se refiere el Acuerdo de la Delegación Especial de la A.E.A.T. de Valencia, al impuesto de la renta de las personas físicas y a la presunta defraudación tributaria correspondiente al ejercicio 2.010, ascendiendo la cuota presuntamente defraudada a la suma de 441.404'60 €, y constatándose del acuerdo de adopción de medidas cautelares que los embargos cautelares decretados respecto de la investigada XXX para garantizar las responsabilidades pecuniarias derivadas del delito contra la Hacienda Pública, tanto en concepto de responsabilidad civil como de potencial multa, lo son con las previsiones contenidas en el artículo 81.8 y Disposición Adicional Decimonovena de la Ley 58/2003, de 17 de noviembre, General Tributaria; por lo que procede no confirmar las medidas cautelares adoptadas por la A.E.A.T y por ende, acordar su levantamiento al considerar esta juzgadora que el marco jurídico en el que se ha procedido a su adopción no es de observancia a los hechos que se investigan en este procedimiento por cuanto que la **legislación aplicada ha entrado en vigor con posterioridad a los hechos que se consideran constitutivos del delito contra la Hacienda Pública** y correspondiente al ejercicio 2010 del IRPF, y por lo tanto, con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015 de 21 de septiembre, y de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, y que no pueden ser aplicadas con carácter retroactivo por serle desfavorable a la investigada y querellada, infringiéndose los preceptos constitucionales y demás anteriormente explicitados en la presente resolución; razones y motivos que justifican la no confirmación y levantamiento de las medidas cautelares acordadas.»*

- 280** Así las cosas, podemos concluir que con carácter general la **jurisprudencia ha admitido** esta aplicación retroactiva, si bien quizás pueda producirse una reorientación del criterio mayoritario con base en pronunciamientos con el precitado.

## Notas

(1) Así, MARTÍNEZ MUÑOZ, «Las medidas cautelares en procesos por delito fiscal y el principio de no concurrencia de sanciones tributarias», *Crónica Tributaria: Boletín de Actualidad*, N° 2/2013, pp. 17-23.

(2) Vid. RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, «Las medidas cautelares de aseguramiento en los procedimientos tributarios», *RJUAM*, núm. 26, 2012; o SÁNCHEZ PEDROCHE, «La reforma parcial de la Ley General Tributaria operada por la Ley 34/2015», *CEF-Fiscal Impuestos*, 2015.